

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS
LUCRATIVOS DE CURITIBA**

CLESTON ALEXANDRE DOS SANTOS

**CURITIBA
2010**

CLESTON ALEXANDRE DOS SANTOS

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS
LUCRATIVOS DE CURITIBA**

CURITIBA

2010

CLESTON ALEXANDRE DOS SANTOS

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS
LUCRATIVOS DE CURITIBA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Área de Concentração em Contabilidade e Finanças, PPG Mestrado em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Panhoca

CURITIBA

2010

Santos, Cleston Alexandre dos
Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba/
Cleston Alexandre dos Santos. - 2010
113 f.

Orientador: Luiz Panhoca.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.
Defesa: Curitiba, 2010

1. Associações sem fins lucrativos - Contabilidade. 2. Terceiro setor. I.
Panhoca, Luiz. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Ciências
Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.98

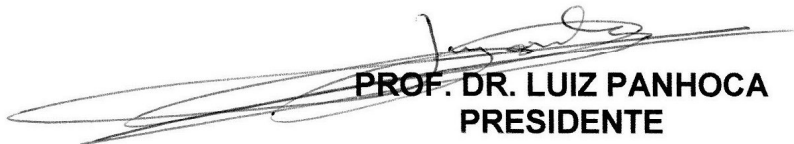
“PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS DE CURITIBA”

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



PROF. DR. LUIZ PANOCA
PRESIDENTE



PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE
MEMBRO



PROF. DR. CARLOS UBIRATAN DA COSTA SCHIER
MEMBRO

DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai, José Alves dos Santos, e à minha mãe, Dilma Eurides Luzzi dos Santos (*in memoriam*), por todo o incentivo, amor e dedicação.

À minha esposa, Francieli Cristina dos Santos, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda, paciência e compreensão durante todo o tempo.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Luiz Panhoca, meu orientador, que, com inteligência, sabedoria, dedicação, disciplina, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial pelo seu empenho.

Aos membros da banca examinadora, pelo tempo, experiência e atenção dispensados à leitura desta dissertação e por aceitarem participar desta banca examinadora.

Aos gestores das organizações das OTS de Curitiba participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Aos amigos do mestrado, pelo apoio e companheirismo durante o curso.

RESUMO

A Contabilidade tem como finalidade, tanto para uma organização com fins lucrativos quanto para uma organização sem fins lucrativos, estudar, interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, ou seja, a contabilidade alcança sua finalidade por meio do registro e análise de todos os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do patrimônio da entidade, com o propósito de assegurar seu controle e fornecer a seus gestores as informações necessárias à ação administrativa e demais pessoas interessadas. O presente estudo tem como objetivo geral evidenciar as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná. As novas oportunidades exigem das organizações sem fins lucrativos clareza das práticas de contabilidade, uma vez que os beneficiários cobram dessas entidades como se estas fossem empresas prestadoras de serviços. Para entrar em um mercado competitivo, é necessário atentar para as variáveis que afetam o grau de excelência de uma empresa em termos de resultado no mercado em que atua, começando por uma boa escrituração das movimentações e geração dos relatórios contábeis. Na revisão da literatura, o estudo aborda aspectos das empresas sem fins lucrativos e suas características, classificação das organizações sem fins lucrativos, práticas de contabilidade, prestação de contas e artefatos internos. Metodologicamente, trata-se de um estudo descritivo, *ex post facto*, em condições de campo, transversal, utilizando-se de coleta de dados com questionário previamente formulado, aplicado aos responsáveis pelas organizações sem fins lucrativos cadastradas pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor. A mensuração dos dados da pesquisa foi realizada com o auxílio da estatística descritiva e do teste de Kruskal-Wallis. Os resultados apresentados identificam as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, sendo que 100% das organizações pesquisadas elaboram o BP; quanto à DSDE, DMPS, DOAR, DFC, DVA e balanço social, estes são elaborados em maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas, mas não se pode afirmar que as mesmas usem esses artefatos para outras finalidades, como, por exemplo, para fins gerenciais. O controle dos custos é baixo, pois apenas 45% calculam os custos dos serviços ou produtos oferecidos, sendo que 23,34% afirmaram saber qual o método de custeio, enquanto 21,67% das organizações não conseguiram determinar ao certo o método utilizado. Foi constatado também que há relação entre os cargos/funções dos gestores e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas, bem como entre as áreas de atuação das organizações e suas práticas de contabilidade.

Palavras-chave: Práticas contábeis, Terceiro setor, Prestação de contas.

ABSTRACT

Accounting is intended for both a for-profit organization and for a nonprofit organization, study, interpret and record the phenomena that affect the equity of an entity, ie, accounting achieves its purpose by recording and analysis all the facts related to the formation, movement and changes in equity of the entity, in order to ensure their control and giving their managers the information necessary for administrative action and other interested persons. This study aims to highlight the general accounting practices of nonprofit organizations in Curitiba, Paraná. New opportunities require that nonprofit organizations clarify of accounting practices, since the charge beneficiaries of such entities as if they were companies providing services. To enter into a competitive market, it is necessary to consider the variables that affect the degree of excellence of a company in terms of outcome in the market it serves, starting with a good records of the movements and generation of accounting reports. In reviewing the literature, the study addresses aspects of nonprofits and their characteristics, classification of nonprofit organizations, accounting practices, accountability and internal artifacts. Methodologically, this is a descriptive, ex post facto, in the field, cross, using the data collection questionnaire with previously formulated, applied to those responsible for nonprofit organizations registered by the Ministry of Justice and the Map Third Sector. The measurement data of the survey was conducted by using descriptive statistics and the Kruskal-Wallis. The results presented identify the accounting practices of nonprofit organizations in Curitiba, where 100% of organizations surveyed produce BP; regarding DSDE, DMPS, DOAR, DFC, DVA and social balance, these are elaborated in greater frequency by a or more areas of activity of organizations investigated, but we can not say that they use these devices for other purposes, for example, for management purposes. The control cost is low because only 45% calculate the costs of services or products offered, while 23.34% said they know the cost method, while 21.67% of the organizations were unable to determine with certainty the method used. It was noted also that a relationship between the positions / roles of managers and accounting practices of the organizations surveyed, as well as among the areas in which organizations and their accounting practices.

Keywords: Accounting Practices, Third Sector, Accountability.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.	25
QUADRO 2 - CLASSIFICAÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	27
QUADRO 3 - COMPARATIVO DAS NORMAS SOCIETÁRIAS E DAS ENTIDADES DE FINS NÃO ECONÔMICOS.	32
QUADRO 4 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	55

LISTA DE GRÁFICOS

GRAFICO 1 - RETORNO DE QUESTIONÁRIOS POR QUINZENA.	62
GRAFICO 2 - CARGO DO ENTREVISTADO.....	63
GRAFICO 3 - GRAU DE INSTRUÇÃO DO ENTREVISTADO	65
GRAFICO 4 - ÁREA DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO ENTREVISTADA.	66
GRAFICO 5 - NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS DA ENTIDADE.....	68
GRAFICO 6 - NÚMERO DE VOLUNTÁRIOS DA ENTIDADE	68
GRAFICO 7 - RELATÓRIOS UTILIZADOS PELAS ORGANIZAÇÕES	73
GRAFICO 8 - ÓRGÃOS PARA OS QUAIS AS ENTIDADES PRESTAM CONTAS..	81

LISTA DE TABELAS

TABELA 1- FUNÇÃO NA EMPRESA.....	63
TABELA 2 - IDADE DO GESTOR DA OTS.....	64
TABELA 3 - TEMPO DE ATUAÇÃO DO GESTOR NA ORGANIZAÇÃO.....	64
TABELA 4 - GRAU DE INSTRUÇÃO DO GESTOR.....	64
TABELA 5 - ÁREA DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	66
TABELA 6 - TEMPO DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	67
TABELA 7 - NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS E VOLUNTÁRIOS DA ENTIDADE	67
TABELA 8 - A ORGANIZAÇÃO POSSUI UMA MISSÃO DECLARADA?	69
TABELA 9 - MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO	69
TABELA 10 - PRINCIPAIS INCENTIVOS OFERECIDOS AOS FUNCIONÁRIOS/VOLUNTÁRIOS	70
TABELA 11 - PRINCIPAIS INCENTIVOS OFERECIDOS AOS PARCEIROS/DOADORES.....	71
TABELA 12 - NÍVEL DE SATISFAÇÃO	71
TABELA 13 - INCENTIVO DA ORGANIZAÇÃO À PROPOSIÇÃO DE SUGESTÕES	72
TABELA 14 - MONITORAMENTO DAS SUGESTÕES IMPLEMENTADAS	72
TABELA 15 – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE	73
TABELA 16- TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE OS CARGOS/FUNÇÕES DOS GESTORES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS.....	75
TABELA 17 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS.....	78
TABELA 18 - PRESTAÇÃO DE CONTAS	81
TABELA 19 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E PRESTAÇÃO DE CONTAS	82
TABELA 20 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA O GOVERNO.....	84
TABELA 21 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA AS AGÊNCIAS DE COOPERAÇÃO	85
TABELA 22 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA OS DOADORES	85
TABELA 23 - PRESTAÇÃO DE CONTAS À COMUNIDADE.....	86
TABELA 24 - A ORGANIZAÇÃO POSSUI ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL	86

TABELA 25 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS POSSUEM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.....	87
TABELA 26 - COMO A ORGANIZAÇÃO UTILIZA AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS?	88
TABELA 27 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS POSSUEM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.....	88
TABELA 28 - FREQUÊNCIA COM QUE SÃO PREPARADAS AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E COM QUE TEMPESTIVIDADE	89
TABELA 29 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E COM QUE FREQUÊNCIA E TEMPESTIVIDADE SÃO PREPARADAS AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	89
TABELA 30 – A ORGANIZAÇÃO CALCULA O CUSTO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS?	90
TABELA 31 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE CALCULAM O CUSTO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS.....	91
TABELA 32 - MÉTODO DE CUSTO USADO.....	91
TABELA 33 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E O MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO	92
TABELA 34 – A ORGANIZAÇÃO FAZ PLANEJAMENTO?	93
TABELA 35 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS FAZEM PLANEJAMENTO.....	93
TABELA 36 - A ORGANIZAÇÃO UTILIZA ORÇAMENTO?	94
TABELA 37 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE UTILIZAM ORÇAMENTO.....	94
TABELA 38 - AS METAS ESTABELECIDAS PELO ORÇAMENTO SÃO COMPARADAS, PERIODICAMENTE, PARA VERIFICAR SE ESTÃO DE ACORDO COM O PLANEJADO?	95
TABELA 39 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS METAS ESTABELECIDAS PELO ORÇAMENTO SÃO COMPARADAS	95
TABELA 40 - DIVULGAÇÃO DAS METAS ESTABELECIDAS PELA ORGANIZAÇÃO	96

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BP	- Balanço Patrimonial
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CNAS	- Conselho Nacional de Assistência Social
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
DFC	- Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPS	- Demonstração da Mutação do Patrimônio Social
DOAR	- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DSDE	- Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício
DVA	- Demonstração do Valor Adicionado
FASB	- <i>Financial Accounting Standard Board</i>
FGTS	- Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IASB	- <i>International Accounting Standard Board</i>
INSS	- Instituto Nacional do Seguro Social
NBCT	- Normas Brasileiras de Contabilidade
ONG	- Organização Não Governamental
OSCIP	- Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
OTS	- Organização do Terceiro Setor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	15
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	17
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	19
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	19
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	20
2.1 ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS E SUAS CARACTERÍSTICAS...20	
2.1.1 Classificação por Áreas de Atuação das Organizações sem Fins Lucrativos	26
2.2 PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS...30	
2.2.1 Prestação de Contas das Organizações sem Fins Lucrativos	38
2.2.2 Artefatos Internos	44
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	55
3.1 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA	59
3.2 TRATAMENTO ESTATÍSTICO	59
4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS	62
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS	62
4.1.1 Caracterização do Respondente	63
4.1.2 Características das Organizações.....	65
4.1.3 Aspectos Relativos aos Beneficiados e Interessados da Organização	70
4.1.4 Aspectos Relativos às Práticas de Contabilidade e à Prestação de Contas das Organizações	72
4.1.5 Aspectos Relativos aos Artefatos Internos	90
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	97
REFERÊNCIAS.....	101
APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO	109

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade consiste na escrituração, que é a técnica de registro e de representação de todas as transformações sofridas pelo patrimônio de qualquer entidade durante o exercício da sua atividade, de modo a saber, em qualquer momento, a sua composição e o seu valor. Ou seja, a contabilidade é responsável pelos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registro, interpretação e controle dos fatos de gestão, por meio dos relatórios contábeis. Visa quantificar tudo o que ocorre numa unidade, fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões dos usuários da informação contábil.

Segundo Marion (2002), a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios, contribuindo sobremaneira para a tomada de decisões. Ainda de acordo com o autor, os relatórios contábeis, resultantes da escrituração contábil, têm o objetivo de relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários) os principais fatos registrados em determinado período.

Os usuários da contabilidade são todas as pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, internas ou externas, com interesse na entidade, sejam: administradores, sócios, empregados, fornecedores, financiadores e demais credores, clientes, governos nos diversos níveis existentes, integrantes do mercado financeiro e de capitais, além dos meios de comunicação e do público em geral. De uma forma geral, a contabilidade dentro das exigências legais, conhecida como financeira, tem a obrigatoriedade de atender aos órgãos governamentais, mas tais informações contábeis já constituídas atendem à principal finalidade da organização, que é a gestão.

As principais referências conceituais em termos de definição dos objetivos da Contabilidade Financeira provêm dos órgãos reguladores, em especial *International Accounting Standard Board* (IASB), em nível mundial, *Financial Accounting Standard Board* (FASB), no ambiente norte-americano, e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando se trata do Brasil. A contabilidade financeira faz parte do sistema que provê informações para usuários externos e é orientada pelos princípios geralmente aceitos de contabilidade (HANSEN e MOWEN, 1997). Os

autores reforçam que as informações geradas pela contabilidade financeira não são específicas, ou seja, não são unicamente aplicadas à contabilidade para o usuário externo, estendendo-se também para os usuários internos na geração de informações para tomada de decisões.

A contabilidade gerencial tem como finalidade a geração de informações para os usuários internos da entidade (HANSEN e MOWEN, 1997). Ela tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças das necessidades dos gestores e às novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios (LOUDERBACK et al., 2000). Também é aplicável às organizações que não visam ao lucro porque elas precisam, assim como as demais, gerenciar o uso dos recursos captados e aplicados para atingir seus objetivos.

Para entrar e sobreviver em um mercado altamente competitivo é necessário atentar para as variáveis que afetam o grau de excelência de uma empresa em termos de resultado no mercado em que atua. É importante, para uma organização, que o gestor identifique primeiramente as práticas de contabilidade adotadas e possa atuar sobre estas buscando melhorar o resultado. Observa-se a relevância da compreensão das práticas de contabilidade, a qual se revela nas práticas de gestão de uma determinada organização. O gestor, ao ser o elemento que lidera os componentes organizacionais e monitora o desempenho da empresa, é um dos principais responsáveis na condução da mesma a fim de atingir os objetivos organizacionais (OYADOMARI, 2008).

De acordo com Falconer (2004), o campo de pesquisas do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No país, o terceiro setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes. Já nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção sobre o tema originou-se nos anos noventa.

Além disso, ressalta-se a importância de explorar a cultura das organizações sem fins lucrativos no Brasil, que ainda é forte em voluntarismo e fraca no aspecto da gestão, resultante das práticas contábeis. Grande parte das entidades sem fins lucrativos sofre uma crise de recursos. No Brasil são cerca de 250 mil organizações, a maioria delas carente de capacitação gerencial. O terceiro setor depende, em

grande parte, de sua resposta aos desafios do gerenciamento, uma vez que estas organizações não conseguem planejar adequadamente nem avaliar os resultados do seu trabalho (ESTADO, MERCADO E TERCEIRO SETOR, 2008).

As entidades sem fins lucrativos passaram a desempenhar papel de fundamental importância para o Brasil, na medida em que constituem parte da solução para os problemas sociais do desenvolvimento. A sociedade vem se conscientizando de que precisa participar dessas soluções e muitas organizações têm atuado com propriedade nesse sentido. Para superar os desafios que podem ameaçar sua existência e sua eficiência administrativa, tais entidades devem acrescentar às suas práticas de contabilidade novos instrumentos que assegurem o cumprimento dos seus objetivos institucionais, tais como: trabalhar por meio de redes sociais, criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas e ganhar maior visibilidade divulgando o produto do trabalho realizado.

O terceiro setor cresce em número e em qualidade, passa a contar no âmbito das políticas públicas, recebe atenção da mídia, mobiliza mais recursos e abre oportunidades de trabalho, acompanha e potencializa o processo de universalização dos direitos, dos deveres e da participação cidadã. No Brasil, o terceiro setor depende em grande parte, como se mencionou, de sua resposta aos desafios do gerenciamento. Assim, na ausência de informações claras e acessíveis, o público mantém-se naquela postura bem brasileira de simpatia desconfiada (RITS, 2008).

As novas oportunidades exigem das OTS clareza nas práticas de contabilidade, dado que os beneficiários cobram dessas organizações como se estas fossem empresas prestadoras de serviços. Enfrentar esses desafios exige portanto muito mais que uma boa contabilidade, implica definir bem a sua missão, estabelecer metas, escolher os melhores meios, baixar custos, avaliar os resultados e planejar.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O avanço tecnológico e a era da informação trouxeram para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se as

premissas da concorrência industrial. De acordo com Kaplan (1997, p.9): “As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros”.

O novo cenário organizacional exige dos setores público e privado, bem como do terceiro setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação e eficácia organizacional.

Segundo Diniz e Mattos (2003), antes dos anos 1980 o macroambiente das organizações do terceiro setor apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de fontes de financiamento e por pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Disto resultou uma ausência, de preocupação, por parte dessas organizações, com a contabilidade. Embora o terceiro setor seja frequentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se tem em termos de conhecimento sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente ao terceiro setor.

Assim, a questão norteadora do presente trabalho é: **Quais são as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho é demonstrar as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, têm-se:

- buscar na literatura arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;

- classificar e quantificar as organizações sem fins lucrativos segundo atividade, atuação, componentes, colaboradores e participantes;
- identificar os relatórios contábeis segundo os preceitos legais para o terceiro setor e para que servem;
- identificar as práticas de contabilidade utilizadas pelas organizações do terceiro setor.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância desta dissertação baseia-se na importância de se evidenciar, por meio da pesquisa, as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, nas quais são trabalhadas temáticas de práticas contábeis, obrigatoriedade e transparência das organizações do terceiro setor.

Segundo Drucker (2002, p.14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar as ferramentas contábeis para que estas não as dominem. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Nesse cenário, é importante que as entidades do terceiro setor tenham um corpo de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas e realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social das organizações do terceiro setor permite um espaço entre as constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

A contribuição acadêmica deste estudo está em proporcionar aos interessados no assunto uma fonte de pesquisa para fazerem a investigação em outros municípios ou estados. Segundo Loschipe (1997), constata-se que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o terceiro setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Sendo assim, é oportuna a pesquisa sobre as práticas contábeis e o pensamento gerencial desenvolvidos em organizações que atuam no terceiro setor.

O estudo desse setor vem despertando interesse de pesquisadores e teóricos por diversas razões, sobretudo por seu excepcional crescimento e abrangência, pelo papel social que vem desempenhando nas comunidades locais, na geração de emprego, renda e qualidade de vida, bem como por desenvolver a cidadania, a consciência e a responsabilidade social, além de possibilitar o controle social das ações públicas (NITS, 2008).

A contribuição social deste estudo apoia-se na necessidade de identificar as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos e se tais práticas são transparentes quanto aos recursos administrados.

O terceiro setor é constituído de organizações sem fins lucrativos e com um objetivo social definido. Geralmente, elas dependem de recursos oriundos de doações, transferência de fundos sem ônus e de trabalho voluntário. Suas atividades são tipicamente públicas, apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado. Ocorre que o Estado precisa desempenhar seu papel social de maneira satisfatória. Dessa forma, a sociedade organiza-se em associações e fundações, buscando ao menos amenizar a inoperância do Estado. Muito ainda precisa ser feito, mas a sociedade organizada tem desempenhado um papel de mais alta importância social (CFC 2003, p.37).

Essa nova realidade em que as organizações estão inseridas implica formas de gestão diferentes daquelas até então adotadas, sendo importante ressaltar que as organizações sociais têm particularidades que precisam ser consideradas durante o seu processo de estruturação. A gestão voltada a essas organizações deve estar fundamentada em estruturas organizacionais capazes de expressar uma racionalidade própria destas organizações, comprometidas com a realização de um projeto social.

As agências de cooperação internacional estão exigindo clareza e fortalecimento na gestão dos projetos. O fortalecimento do terceiro setor impulsiona as OTS a oferecer respostas aos desafios que colocam à expansão e qualificação de suas atividades (RITS, 2008), a saber:

1. produzir e disseminar informações sobre o que é e o que faz o terceiro setor;

2. melhorar a qualidade e eficiência da gestão de organizações e programas sociais;
3. aumentar a base de recursos e a sustentabilidade das organizações da sociedade civil de caráter público;
4. criar condições para o aumento da participação voluntária dos cidadãos.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo se delimita na identificação das práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba. Para identificar as organizações, foi utilizado o cadastro de entidades referentes ao terceiro setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, sendo que, das 175 organizações cadastradas, 60 aceitaram participar da pesquisa. Sendo assim, esta pesquisa se restringe a coletar e analisar, junto às organizações sem fins lucrativos de Curitiba, as práticas de contabilidade.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Além desta Introdução, que constitui o primeiro capítulo, a presente dissertação compõe-se de outros quatro capítulos.

O segundo apresenta o referencial teórico, destacando: as empresas sem fins lucrativos e suas características, classificação, práticas de contabilidade segundo exigências para a prestação de contas e como artefatos internos.

O terceiro capítulo tem por temática os aspectos metodológicos, apresentando o tipo de pesquisa, o método de coleta, o tratamento dos dados, e a organização e análise dos dados.

Na quarta parte tem-se a discussão e análise dos dados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

Finalmente, o último capítulo traz a conclusão, bem como sugestões para futuros estudos ligados ao tema pesquisado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura contempla, de início, a definição de entidades do terceiro setor, as características e as classificações em grupos e subgrupos. São discutidas também as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos e suas adaptações, os relatórios usados para prestação de contas, a identificação dos órgãos para os quais as entidades prestam contas e, por fim, os artefatos internos.

2.1 ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS E SUAS CARACTERÍSTICAS

De acordo com Zanluca (2006), as organizações sem fins lucrativos, também conhecidas como Terceiro Setor, são as entidades não-governamentais (ONGs), pois não têm finalidade de lucro, mas congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos e artísticos. “O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Todas elas têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam.” (O TERCEIRO SETOR HOJE NO BRASIL, 2008).

Segundo Salomon (1998), é possível encontrar registros de atividades filantrópicas na China Antiga, as quais foram bastante favorecidas com o Budismo, e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Os registros do terceiro setor no Brasil retratam ao período Imperial. O termo se desenvolveu durante a Primeira República por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. Partindo da década de 1930, o ano de 1935 (governo do presidente Getúlio Vargas) ficou marcado pela vigência da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Já com o início dos anos 1970, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar que limitava a participação popular na esfera pública.

Para Chamon (2007, p.47), “O Terceiro Setor é heterogêneo, englobando desde as modernas práticas de gestão e fomento da cidadania até as chamadas ‘modernizações conservadoras’, aquelas que valorizam mais o discurso do que a prática”. Ainda segundo o autor, “É mais fácil definir o que o Terceiro Setor não é do que aquilo que ele é. Terceiro Setor tem como objetivo o benefício público, e não as organizações em si. Essas entidades não têm no contrato social a necessidade de obtenção de lucro em suas atividades”. (SALOMON, 2001 *apud* CHAMON, 2007, p.42).

No atual cenário brasileiro, o terceiro setor assume a posição de um importante parceiro do governo, otimizando o resultado final com todo o conhecimento coletado e sistematizado ao longo dos anos, a partir do qual o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. A iniciativa privada também exerce um importante papel para o terceiro setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) também são conhecidas como organizações do terceiro setor, tendo como exemplos mais conhecidos na sociedade: ONGs, fundações, ligas, institutos, entre outros. Por este nome foram reconhecidas pelo governo federal, em 1999, as pessoas jurídicas de direito privado e sem fins lucrativos, ou seja, as organizações cuja natureza se destaca pelo interesse público de suas atividades. Uma OSCIP é uma entidade sem fins lucrativos, voltada a desenvolver atividades públicas, principalmente de bem-estar social, cuja administração é privada (por empresas, pessoas físicas voluntárias etc.) e não estatal.

Para a entidade se enquadrar como uma OSCIP perante o governo, não basta declarar-se filantrópica, devendo também atender a alguns requisitos definidos na Lei 9.790/99 e no Decreto 3.100/99. No Brasil, assim como em outros países, ocorre o crescimento do terceiro setor, que, por sua vez, convive com dois outros setores: o primeiro setor, representado pelo governo, e o segundo setor, constituído pelo mercado, ocupado pelas empresas privadas com fins lucrativos. Há um ponto em comum entre o terceiro setor e o Estado: ambos devem cumprir uma função eminentemente coletiva.

A **Lei nº. 9.790, de 23 de março de 1999**, dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Esta lei criou uma nova qualificação para pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Esse “título público”, conferido pelo governo federal, pode ser obtido por associações civis e fundações privadas mediante requisitos e procedimentos objetivos estabelecidos em lei. A Lei 9.790/1999 tem como objetivo reconhecer o caráter público de um conjunto de organizações da sociedade civil até então não reconhecidas pelo Estado.

O **Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999**, regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Este Decreto disciplina as seguintes questões:

- obrigações, documentos e atos necessários da entidade que estiver pleiteando o título de OSCIP (artigos 1, 5, 11, 12, 18, 19, 21, 22 e 26);
- métodos e detalhes a serem observados pelo administrador público que vai conceder o título (artigos 2, 3, 8, 9, 10, 13, 14, 15, 17, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31 e 32);
- interpretação de conceitos determinados na Lei nº 9.790/99 (artigos 6 e 7);
- estipulação de direitos das partes (artigo 16);
- casos genéricos (artigos 4 e 20).

Para a obtenção da qualificação como OSCIP é necessário que a entidade pleiteante preencha os seguintes requisitos:

- ser pessoa jurídica de direito privado, desde que não tenha fins lucrativos, ou seja, não distribua entre seus sócios eventuais excedentes operacionais;

- ter como objetivo social pelo menos uma das atividades previstas no artigo 3º da Lei nº 9.790/99;
- ser regido por estatuto cujas normas disponham sobre regras internas, especificadas no artigo 4º da lei das OSCIPs:
- observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência;
- adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório;
- constituição de conselho fiscal;
- previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos da lei;
- previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos da lei.
- as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão no mínimo a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Portanto, pode-se dizer que OSCIPs são entidades sem fins lucrativos, criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o cumprimento de certos requisitos, especialmente aqueles derivados de normas de transparência administrativa. Em contrapartida, podem desenvolver com o poder público os chamados *termos de parceria*, que são uma alternativa interessante aos convênios no sentido de ter maior agilidade e razoabilidade na prestação de contas à sociedade.

Freeman e Shoulders (1993, p.8) *apud* Olak e Nascimento (2006) apresentam as seguintes peculiaridades das entidades sem fins lucrativos:

- a) quanto ao lucro (*profit*): o lucro não é a razão de ser dessas entidades;
- b) quanto à propriedade (*ownership*): essas entidades pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas;
- c) quanto às fontes de recursos (*resources*): as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador da participação proporcional nos bens ou serviços da organização;
- d) quanto às principais decisões políticas e operacionais (*policy & operating decisions*): as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembleia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Além dessas características, a responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas: em uma organização sem fins lucrativos, a administração não tem responsabilidade de prover retorno sobre os investimentos. Em vez disso, é responsável pela realização das diretrizes propostas pela organização ou pelo cumprimento da missão estabelecida por aqueles que destinam seus fundos, sem exceder seu orçamento.

Para Petri (1998, p.12) *apud* Olak e Nascimento (2006, p.4):

entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; e de prestação de serviços obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

Apresentam-se, no Quadro 1, as principais características das entidades sem fins lucrativos:

1.	Objetivos Institucionais	⇒	Provocar mudanças sociais (DRUCKER, 1994:XIV).
2.	Principais fontes de recursos financeiros e materiais	⇒	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3.	Lucro	⇒	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4.	Patrimônio/Resultados	⇒	Não há participação/distribuição aos provedores.
5.	Aspectos fiscais e tributários	⇒	Normalmente são imunes ou isentas.
6.	Mensuração do resultado Social	⇒	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS e MOSCOVE, SIMKIN).

QUADRO 1 - RESUMO DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.

FONTE: Olak e Nascimento (2006, p.7)

Segundo Milani Filho (2004), as organizações do terceiro setor possuem as seguintes características:

- não há proprietários;
- são organizações não-governamentais dotadas de autonomia diretiva;
- suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;
- possuem estrutura e presença institucionais;
- são constituídas pelo interesse social, portanto visam proporcionar benefícios sociais;
- são unidades econômicas;
- precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (estes recursos podem ser públicos e/ou privados);
- não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo os *superávits* obtidos;
- podem gozar de privilégios fiscais, conforme a legislação vigente.

A diversidade de organizações sem fins lucrativos se deve aos seus programas e plataformas de natureza prática (SALOMON, 1992). Segundo Catelli (1999, p.317), citado por Araújo (2005, p.58), a garantia do equilíbrio necessário à continuidade da entidade deve estar relacionada ao processo de gestão, que deve:

1. ser estruturado com base no processo de decisão;

2. contemplar as fases de planejamento, execução e controle das atividades das entidades;

3. ter o suporte de sistemas de informações que deem subsídios às decisões.

O terceiro setor tem apresentado mudanças significativas, pois instituições governamentais e privadas vêm incorporando esse segmento em suas ações e estratégias, mudando, desse modo, a realidade das atuações democráticas e participativas (SALOMON, 1992).

2.1.1 Classificação por Áreas de Atuação das Organizações sem Fins Lucrativos

As organizações sem fins lucrativos são classificadas por áreas de atuação, da mesma forma como são as atividades privadas. Uma classificação utilizada internacionalmente é elaborada de acordo com a *International Classification of Non-Profit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Não Lucrativas), apresentada em grupos e subgrupos, conforme segue (ARAÚJO, 2005):

- Cultura e recreação;
- Educação e pesquisa;
- Saúde;
- Serviços sociais;
- Meio ambiente;
- Desenvolvimento e habilitação;
- Lei, direto e política;
- Intermediários para filantropia e promoção de voluntários;
- Assuntos internacionais;
- Religião;
- Negócios, associações profissionais e sindicatos; e

- Atividades não classificadas.

O Quadro 2, a seguir, apresenta mais detalhadamente os grupos e subgrupos da classificação das organizações sem fins lucrativos:

Grupo 1 - Cultura e Recreação
<ul style="list-style-type: none"> • Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais
Grupo 2 - Educação e Pesquisa
<ul style="list-style-type: none"> • Escolas e educação superior, treinamento vocacional • Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial
Grupo 3 - Saúde
<ul style="list-style-type: none"> • Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental • Saúde pública, educação sanitária
Grupo 4 - Serviço Social
<ul style="list-style-type: none"> • Bem-estar da criança, serviço para jovens, famílias, idosos e deficientes • Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material
Grupo 5 - Meio Ambiente
<ul style="list-style-type: none"> • Conservação de recursos naturais, controle da poluição • Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais
Grupo 6 - Desenvolvimento e Habitação
<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento econômico, social e comunitário • Habitação • Emprego e treinamento
Grupo 7 - Lei, Direito e Política
<ul style="list-style-type: none"> • Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis • Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinqüentes, apoio às vítimas • Partidos Políticos
Grupo 8 - Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado
<ul style="list-style-type: none"> • Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos • Organizações de intermediários
Grupo 9 - Atividades Internacionais
<ul style="list-style-type: none"> • Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres • Direitos humanos e organizações pacifistas
Grupo 10 - Religião
<ul style="list-style-type: none"> • Organizações Religiosas
Grupo 11 - Associação Profissionais e Sindicatos
<ul style="list-style-type: none"> • Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais
Grupo 12 - Não Classificados em Outros Grupos
<ul style="list-style-type: none"> • Não Classificados em outros grupos

QUADRO 2 - CLASSIFICAÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

FONTE: Adaptado de Araujo (2005)

No regimento das OSCIPs, a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, destaca que para a obtenção da qualificação como OSCIP é necessário que a entidade pleiteante tenha como objetivo social pelo menos uma das seguintes atividades, previstas no artigo 3º da Lei nº 9.790/99:

- Assistência social;
- Cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- Educação gratuita;
- Promoção gratuita da saúde;
- Segurança alimentar e nutricional;
- Defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- Promoção do voluntariado;
- Promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- Experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- Promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita;
- Promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia;
- Estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relativos às atividades acima.

Percebe-se, devido à variedade de grupos das organizações, que estas administram recursos das mais variadas fontes, que nem sempre são constantes, pois decorrem dos conceitos de cidadania e responsabilidade social, prestando serviços de diversas naturezas, tendo seus gestores, cada um com seu estilo gerencial, que se utilizar de artefatos de gestão adaptados a essa realidade. (ARAÚJO, 2005).

Definir as entidades sem fins lucrativos não é tarefa fácil, como também classificá-las em grupos homogêneos requer um esforço muito grande. Segundo Olak e Nascimento (2006), além da abordagem legal as entidades sem fins lucrativos são classificadas sob três óticas distintas:

I- Quanto às atividades que desempenham:

Sob esta ótica, são analisados aspectos comuns relacionados às múltiplas atividades que desempenham, registrando:

- Entidades de caráter beneficente, filantrópico e caritativo;
- Entidades de assistência à saúde;
- Entidades religiosas;
- Entidades de caráter educacional, cultural, instrutivo, científico, artístico e literário;
- Entidades sindicais;
- Sociedades cooperativas.

II- Quanto à origem dos recursos financeiros e materiais:

As contribuições, doações e subvenções constituem-se nas principais fontes de recursos das entidades. Algumas destas entidades sobrevivem, ainda, de taxas cobradas da comunidade, sócios e associados por serviços prestados.

Portanto, considerando as premissas acima, pode-se estruturar um outro tipo de classificação:

- a) Entidades que dependem fundamentalmente das subvenções governamentais;

Estas entidades são consideradas de utilidade pública, portadoras do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

- b) As que não dependem de subvenções governamentais.

Trata-se daquelas entidades que têm como principais fontes de recursos as contribuições, doações, a cobrança de taxas de serviços dos sócios, associados e da comunidade em geral.

III- Quanto à extensão dos benefícios sociais.

De uma forma geral, as entidades sem fins lucrativos têm por finalidade principal provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade. Algumas entidades são constituídas para atender a toda a sociedade, tendo como intuito colaborar com o poder público, quer no campo educacional, quer no campo assistencial. Outras restringem seus benefícios aos sócios ou associados ou mesmo aos seus dependentes, não tendo acesso a essas entidades pessoas que não fazem parte do seu quadro social.

Há dois tipos de entidades sem fins lucrativos quanto à extensão dos benefícios sociais:

- a) As que prestam serviços a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente.

As igrejas são exemplos típicos de entidades que prestam serviços a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente. Todos têm acesso aos cultos e às cerimônias religiosas, de forma indiscriminada.

- b) As que restringem seus benefícios apenas ao seu quadro social.

São exemplos de entidades que restringem seus benefícios ao seu quadro social: associações classistas, entidades sindicais, entidades de recreação e lazer (clubes) etc. O acesso a estas entidades é exclusivo aos associados.

Assim, o terceiro setor complementa as ações do **governo**, uma vez que atende às necessidades da sociedade nos espaços onde este deixa lacunas, por não poder supri-las, como educação, saúde, assistência social, cultura, comunicação e outros, bem como do **mercado**, uma vez que, por este ter a característica de obtenção de lucro, não consegue ir ao encontro das necessidades acima citadas, mas, se estas forem parcial ou totalmente satisfeitas, criará um público de consumidores para o mercado.

2.2 PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

A contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza

econômica e financeira. Padoveze (2004, p.29) resume a contabilidade como sendo “o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade”.

A contabilidade das Entidades Benéficas de Assistência Social não foge à regra de ser regida pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), mas tem características atípicas, que foram normalizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (MACHADO, 2008, p.77).

Conforme o artigo 176 da Lei 6.404/76, as demonstrações financeiras obrigatórias pela Lei das S.A. são:

1. Balanço Patrimonial - BP;
2. Demonstração de Resultado do Exercício - DRE;
3. Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados - DLPA;
4. Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos - DOAR;
5. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL, que poderá ser incluída na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A Lei nº. 11.638/2007 trouxe duas novas demonstrações financeiras obrigatórias: a Demonstração de Fluxo de Caixa (em substituição à DOAR, que passa a ser facultativa) e a Demonstração do Valor Adicionado (obrigatória somente para as companhias abertas), instituídas em 31 de dezembro de 2007. Segundo a Lei 6.404-76, as demonstrações contábeis são utilizadas pelos administradores para prestar contas sobre os aspectos públicos de responsabilidade da empresa perante os acionistas, o governo e a comunidade em geral.

A Lei nº 11.941/2009 trouxe algumas atualizações que estavam defasadas no âmbito internacional, especialmente na estrutura do balanço patrimonial. Juntas, as Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 trouxeram grandes mudanças nos procedimentos contábeis adotados no Brasil, proporcionando maior transparência em seus demonstrativos contábeis.

As entidades de fins não econômicos, de acordo com as NBCs T 10.4 e 10.19, apresentam termos e contas específicos que são representados em seus demonstrativos, conforme aponta o Quadro 3:

NORMA SOCIETÁRIA	NOMENCLATURA DO DEMONSTRATIVO	NORMA das Entidades de fins não econômicos	ALTERADA PARA
NBCT 3.2	No Balanço Patrimonial se alteram as expressões: Patrimônio Líquido e Lucro ou Prejuízo	NBCT 10.4.4 10.19.3.2	Patrimônio Social Déficit ou Superávit
NBCT 3.3	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	NBCT 10.4.51	Demonstração do Déficit ou Superávit
NBCT 3.5.1	Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido	NBCT 10.4.6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
NBCT 3.6.3	Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos	NBCT 10.4.7	A palavra Resultado é alterada para Déficit ou Superávit

QUADRO 3 - COMPARATIVO DAS NORMAS SOCIETÁRIAS E DAS ENTIDADES DE FINS NÃO ECONÔMICOS.

FONTE: Machado (2008, p. 99)

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Os demonstrativos contábeis foram alterados em sua nomenclatura exatamente para suprirem as necessidades de adaptação e a visualização da diferença entre uma entidade que busca o lucro e outra que, embora tenha superávit, o reinverte na atividade-fim, conforme o objeto do seu estatuto social.

Os demonstrativos contábeis mínimos para as Entidades Beneficentes de Assistência Social são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Superávit ou Déficit, Demonstração de Mutação do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas. Se a entidade tiver obrigatoriedade de auditoria, então também necessita do Parecer da Auditoria.

De acordo com a "NBC - T 10.19. Entidades sem Finalidade de Lucros", aprovada pela Resolução CFC nº 877/2000, alterada pela Resolução CFC nº 966/2003, as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades sem fins lucrativos são:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do superávit ou déficit do exercício;
- c) demonstração do resultado;

- d) demonstração das mutações do patrimônio social;
- e) demonstração das origens e aplicações de recursos.

Art. 4º Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução do plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração do resultado do exercício;
- III – demonstração de mutação do patrimônio;
- IV – demonstração das origens e aplicação de recursos;
- V – notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inc. VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas como se a entidade não gozasse da isenção (BRASIL, 2010).

Em se tratando das demonstrações exigidas para as entidades sem fins lucrativos, o balanço patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, explorando ou não atividade que resulte em lucro. É uma demonstração estática, uma fotografia da entidade em determinado momento, evidenciando a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma. O balanço patrimonial, para ser útil aos seus usuários, deve refletir, tempestiva e qualitativamente, a situação patrimonial das entidades sem fins lucrativos, caso contrário perde totalmente o seu valor (OLAK e NASCIMENTO, 2006).

Ainda segundo Olak e Nascimento (2006, p.71), “a estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (legislação societária) pode (e deve) ser adotada pelas entidades sem fins lucrativos”. Dessa forma, algumas adaptações devem ser feitas e se referem à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas.

A demonstração superávit ou déficit do exercício (DSDE) tem por objetivo mostrar como as receitas de cada categoria de fundos foram utilizadas nos diversos programas, eventos ou serviços da entidade, de acordo com as regras impostas pela administração (fundo irrestrito) ou pelos doadores (fundos temporária e permanentemente restritos). A DSDE mostra, também, o “resultado” (superávit ou déficit), por fundo, no período.

Pelo FASB 117 o principal objetivo das demonstrações das atividades é gerar informações relevantes sobre (a) os efeitos de transações e outros eventos e

circunstâncias que provocaram mudanças no patrimônio líquido; (b) o relacionamento destas transações e outros eventos e circunstâncias mútuas e (c) como os recursos da organização foram usados na consecução de vários programas (MULLER e SCHERER, 2009).

A “Demonstração do Resultado do Exercício”, “Demonstração do Superávit ou Déficit”, “Demonstração das Receitas e Despesas”, dentre outras denominações, tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado de exercício (OLAK e NASCIMENTO, 2006). Ainda segundo os autores, é por isso que se prefere utilizar a expressão Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades, em vez de Demonstração do Resultado. A ênfase que se dá não é ao resultado (lucro ou prejuízo), como ocorre nas organizações de fins lucrativos. Nas entidades sem fins lucrativos será evidenciado o resultado superavitário ou deficitário, cuja preocupação maior está voltada às atividades/projetos desenvolvidos, mais do que com o resultado.

Martins (1983, p. 238), ao falar das terminologias utilizadas para melhor demonstrar as receitas e despesas (se Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades ou Demonstração do Resultado) das entidades sem fins lucrativos, enfatiza que:

a palavra resultado não é tecnicamente incorreta de todo, mas carrega hoje muito o sentido de resultado em termos de lucro ou prejuízo; por isso está muito vinculada à entidade de fins lucrativos. Como não cabe falar em lucro ou prejuízo para entidades de finalidades não lucrativas, e sim em Superávit ou Déficit, julgamos preferível essa outra denominação (Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades).

Independentemente da terminologia adotada, é essencial para as entidades sem fins lucrativos evidenciar as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades dessas organizações.

O FASB 117 impõe que as organizações sem fins lucrativos elaborem, no mínimo, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Atividades e a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Não é incluída nesta lista a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido. De acordo com o parágrafo 9, inclui-se também na Demonstração das Atividades “o valor das mudanças no patrimônio líquido irrestrito,

temporariamente restrito e permanentemente restrito”. Portanto, são enfatizados na Demonstração das Atividades os efeitos de receita e despesas na mudança do patrimônio líquido.

A Demonstração das Atividades evidenciará as receitas como acréscimos no patrimônio líquido irrestrito, a menos que o uso dos ativos recebidos seja limitado por restrições impostas pelo doador. Por exemplo, taxas por serviços prestados e receitas de investimento geralmente são irrestritas; contudo, receitas de ativos permanentemente restritos ou termos de dotação podem ter restrições e aumentarão o patrimônio líquido temporariamente restrito ou o patrimônio líquido permanentemente restrito. A demonstração de atividades evidenciará despesas como decréscimos no patrimônio (OLAK e NASCIMENTO, 2006).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), pela legislação societária, só é obrigatória para as companhias abertas, mas, independentemente de porte ou natureza jurídica, trata-se de uma demonstração de grande utilidade, por fornecer a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas contas que integram o patrimônio líquido. Resumindo, a DMPL explica como as diversas contas do patrimônio líquido se modificaram durante o período.

Nas entidades sem fins lucrativos a mutação do patrimônio líquido é demonstrada pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social, cuja demonstração é muito útil por explicar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido Social (PLS) durante determinado período (OLAK e NASCIMENTO, 2006).

Sobre a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), a estrutura para as entidades sem fins lucrativos em pouco difere da estrutura proposta pela legislação societária, utilizada pelas empresas em geral. De forma geral, o que muda é basicamente a terminologia utilizada. Segundo Olak e Nascimento (2006), não há integralização de capital, distribuição de dividendos etc., já que nada é distribuído, mas revertido para o patrimônio social. Conhecendo a estrutura e forma de elaboração adotada na empresa, não há dificuldade de adaptá-la às organizações do terceiro setor.

Martins (1983, p.15), ao analisar a utilidade das demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos, destaca: “normalmente há utilidade na DOAR, que

deve então ser preparada, mas é, via de regra, de muito maior utilidade a demonstração do fluxo de caixa”.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é uma demonstração de fundamental importância no sentido de mostrar o fluxo financeiro da entidade durante determinado período, especialmente para os usuários não familiarizados com a contabilidade. A DFC propicia ao gerente financeiro a elaboração de um melhor planejamento financeiro, o que lhe permite saber o momento certo em que contrairá empréstimos para cobrir a falta (insuficiência) de fundos, bem como quando aplicar no mercado financeiro o excesso de dinheiro, evitando, assim, a corrosão inflacionária e proporcionando maior rendimento à empresa (OLAK e NASCIMENTO, 2006).

Ainda segundo esses autores, na contabilidade elaborada por fundos o fluxo de caixa evidencia os recursos que ingressaram durante o período nas diferentes categorias de fundos, bem como os recursos utilizados para pagamentos diversos, inclusive empréstimos ou transferências financeiras interfundos.

Portanto, a DFC indica a origem de todo o dinheiro que entra no caixa em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro. Dessa forma, como a Demonstração de Resultados de Exercícios, a DFC é uma demonstração dinâmica e também está contida no balanço patrimonial. A Demonstração do Fluxo de Caixa indica quais foram as saídas e entradas de dinheiro no caixa durante o período e o resultado desse fluxo.

De acordo com Santos (2003), quanto a Demonstração do Valor Adicionado, conhecida como DVA, evidencia de forma sintética os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa em determinado período e sua respectiva distribuição. Por se tratar de um demonstrativo contábil, suas informações devem ser extraídas da escrituração, com base nas Normas Contábeis vigentes e tendo como base o Princípio Contábil da Competência.

A DVA tem a função de divulgar e identificar o valor da riqueza gerada pela entidade, e como essa riqueza foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para a sua geração. A utilização da DVA como ferramenta gerencial pode ser resumida da seguinte forma:

- 1) como índice de avaliação do desempenho na geração da riqueza, ao medir a eficiência da empresa na utilização dos fatores de produção, comparando o valor das saídas com o valor das entradas; e
- 2) como índice de avaliação do desempenho social, na medida em que demonstra, na distribuição da riqueza gerada, a participação dos empregados, do governo, dos agentes financiadores e dos acionistas.

O valor adicionado pela DVA demonstra a efetiva contribuição da empresa, dentro de uma visão global de desempenho, para a geração de riqueza da economia na qual está inserida, sendo resultado do esforço conjugado de todos os seus fatores de produção (SANTOS, 2003). A DVA, que também pode integrar o balanço social, constitui uma importante fonte de informações, uma vez que apresenta esse conjunto de elementos que permitem a análise do desempenho econômico da empresa.

Podendo ainda ser elaborado e utilizado, o balanço social reúne um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidos aos empregados, investidores, analistas de mercado e acionistas e à comunidade. Também é um instrumento estratégico para avaliar o exercício da responsabilidade social corporativa. Nesta demonstração a empresa mostra o que faz por seus profissionais, dependentes, colaboradores e comunidade, destacando a transparência das atividades que desenvolve.

Segundo Tinoco (2001, p. 14), “o balanço social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, dentre estes os funcionários”. Já Kroetz (2000, p.71) destaca que “o balanço social deve demonstrar quais as políticas praticadas e quais os reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar sua participação no processo de evolução social”.

Conforme Batista (2010), o balanço social tem também a finalidade de ser um instrumento de motivação para o empresário e para os seus colaboradores. Para o empresário, porque ele deve estar pronto a melhorar constantemente sua atuação social e, para os colaboradores, porque estes tomam conhecimento da evolução da responsabilidade social da empresa em que trabalham. Portanto, a função principal

do balanço social é tornar pública a responsabilidade social da entidade, construindo maiores vínculos entre a empresa, a sociedade e o meio ambiente.

2.2.1 Prestação de Contas das Organizações sem Fins Lucrativos

A prestação de contas é um desafio para todos os tipos de organização, já que, cada vez mais, há disputa pela confiabilidade e credibilidade, qualquer que seja o nicho de atuação. Uma das questões mais preocupantes às organizações do terceiro setor, para que possam conquistar definitivamente seu espaço, é a conquista de legitimidade em face de toda a sua gama de interessados, o que ocorre por meio da prestação eficaz de contas (KOSLINSKI, 2007).

Segundo Milani (2009), a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas em um ambiente competitivo por recursos que são financeiros e não-financeiros. Ainda segundo o autor, aqueles que atenderem melhor às necessidades dos doadores terão maior probabilidade de captação desses recursos.

De acordo com Milani (2009), um nível elevado de transparência é sempre desejável e os custos para aumentar a transparência tendem a se reduzirem diante do progresso tecnológico. De forma geral, os critérios mais citados são:

- Divulgação financeira;
- Disponibilidade de informações operacionais e administrativas aos diferentes públicos;
- Acesso às instalações físicas;
- Divulgação dos nomes dos membros da administração.

Jordam (2007) destaca duas categorias que devem ser atendidas mediante a prestação de contas das ONGs. Primeiramente têm-se os atores que pedem, requerem formalmente, exigem prestação de contas, com mecanismos coercitivos, como os grandes financiadores, parceiros e doadores, além do governo. Em segundo lugar vêm os doadores, os voluntários, os beneficiários, a comunidade atingida e a sociedade em geral. Os primeiros observam a efetividade da aplicação

dos recursos e suas formas; já, os segundos, possibilitam a legitimação da entidade, aumentando o grau de confiabilidade e comunicação com o público.

Casas e Lloyd (2005) apontam quatro atores distintos para os quais a prestação de contas é necessária e deve ser elaborada pela entidade sem fins lucrativos:

1. Aos financiadores: mantenedores da entidade, quase sempre estabelecidos os mecanismos já nas obrigações contratuais;
2. Ao governo: através da própria legislação regulatória do setor, de conhecimento prévio da organização;
3. Aos doadores eventuais e voluntários: são eles que cotidianamente colocam em prática as atividades-fim da entidade, empenhando dinheiro;
4. Aos beneficiários: são os demandantes das tarefas executadas, a causa de existir de uma organização, e devem sentir-se parte dela, não meros objetos, devendo, portanto, estar hábeis a participar dos procedimentos organizacionais.

De acordo com o art. 209 do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), a entidade que for beneficiada com a isenção da contribuição patronal é obrigada a apresentar, anualmente, até o dia 30 de abril, ao órgão do Instituto Nacional do Seguro Social jurisdicionante de sua sede, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, na forma por ele definida, contendo as seguintes informações e documentos:

- I. localização de sua sede;
- II. nome e qualificação completa de seus dirigentes;
- III. relação dos seus estabelecimentos e obras de construção civil identificados pelos respectivos números do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica ou no Cadastro Específico do Instituto Nacional do Seguro Social;
- IV. descrição pormenorizada dos serviços assistenciais, de educação ou de saúde prestados a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, mencionando a quantidade de atendimentos e os respectivos custos, para o caso da

pessoa jurídica de direito privado a que se refere o art. 206 do Decreto 3.048/1999;

- V. demonstrativo mensal por atividade, no qual conste a quantidade de atendimentos gratuitos oferecidos a pessoas carentes, o valor efetivo total das vagas cedidas, a receita proveniente dos atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde, o valor da receita bruta, da contribuição social devida, o percentual e o valor da isenção usufruída, para o caso da pessoa jurídica de direito privado a que se refere o art. 207; e
- VI. resumo de informações de assistência social.

Sobre a guarda de documentos, a entidade é, ainda, obrigada a manter à disposição do Instituto Nacional do Seguro Social, durante dez anos, os seguintes documentos:

- I. balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, com discriminação das receitas e despesas, relativos ao exercício anterior, para o caso da pessoa jurídica de direito privado de que trata o art. 206 do Decreto 3.048/1999 (entidades beneficentes de assistência social);
- II. demonstrações contábeis e financeiras relativas aos exercício anterior, para o caso da pessoa jurídica de direito privado de que trata o art. 207 do Decreto 3.048/1999 (atividade educacional ou atendimento pelo SUS parcialmente de forma gratuita), abrangendo:
 - balanço patrimonial;
 - demonstração de resultado do exercício, com discriminação das receitas e despesas;
 - demonstração de mutação de patrimônio; e
 - notas explicativas.

A prestação de contas ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) ocorre no momento em que é solicitada a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998, alterado pelo Decreto 3.504/2000.

A entidade deve apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, as seguintes demonstrações contábeis, relativas aos três últimos exercícios:

- balanço patrimonial;
- demonstração do *déficit* ou *superávit*;
- demonstrações de mutações do patrimonial social;
- demonstrações das origens e aplicações de recursos;
- notas explicativas, evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, despesas, gratuidades, doações, subvenções e aplicações de recursos, bem como a mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do percentual mínimo de gratuidades;
- evidenciação das contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse de imunidade ou isenção.

As entidades cujas receitas brutas de cada um dos três exercícios em análise excedam R\$ 1.200.000,00 devem submeter suas contas à auditoria independente. Quando a receita de qualquer um dos três exercícios ultrapassar R\$ 2.400.000,00, a auditoria deverá ser realizada por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O FASB 117 (MULLER e SCHERER, 2009) exige, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis para as organizações sem fins lucrativos:

1. Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial, no Brasil);
2. Demonstração de Atividade, incluindo aqui as mudanças no patrimônio líquido;
3. Demonstração dos Fluxos de Caixa.

As demonstrações contábeis mencionadas acima devem vir acompanhadas, segundo o mesmo FASB, das respectivas notas explicativas. A mesma relação de demonstrações é também proposta no Canadá, pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA).

As associações e as fundações devem manter a contabilidade organizada, bem como manter, pelo prazo de cinco anos, os controles internos que comprovem terem prestado serviços socioassistenciais e, ainda, cumprir as obrigações acessórias e principais em relação aos órgãos fiscalizatórios (MACHADO, 2008).

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades sem fins lucrativos segundo a "NBC - T 10.19. Entidades sem Finalidade de Lucros", aprovada pela Resolução CFC nº 877/2000, são:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do superávit ou déficit do exercício;
- c) demonstração do resultado;
- d) demonstração das mutações do patrimônio social;
- e) demonstração das origens e aplicações de recursos.

Ao tratar das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), o Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, também exige as seguintes demonstrações contábeis (art. 11, § 2º): “demonstrações de resultados do exercício; balanço patrimonial; demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstração das mutações do patrimônio social”, acompanhadas das “notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário”.

A qualificação de OSCIP foi criada pela Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, e regulamentada pelo Decreto n. 3.100, de junho de 1999. A qualificação de OSCIP é concedida às organizações que atendam às finalidades descritas no artigo 3 da Lei 9.790/1999, quais sejam:

Artigo 3º [...]

- I - promoção da assistência social;
- II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V - promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII - promoção do voluntariado;
- VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

- X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

O **Decreto nº 3.100/99** disciplina que, para a obtenção da qualificação como OSCIP é necessário que a entidade pleiteante atenda às normas de prestação de contas a serem observadas, que determinarão no mínimo a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade:

- Que se dê publicidade, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame por parte de qualquer cidadão;
- Realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes, se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do Termo de Parceria;
- A prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

A lei 9.790, de 23.03.1999, e sua regulamentação inserem-se de forma inquestionável, no Direito, como a legislação que deve servir de parâmetro de referência para a Contabilidade das entidades sem fins lucrativos, uma vez que as demonstrações que a Lei 9.790/99 exige das entidades têm suas estabelecidas na Lei das Sociedades Anônimas (6.404/76). A referida lei exige que a entidade insira em seu estatuto a obrigatoriedade da “observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade” (art. 4º, VII, “a”), além da elaboração do “Balanço patrimonial e das Demonstrações das Origens e Aplicação de Recursos, a Demonstração das Mutações do patrimônio Líquido e as Notas Explicativas. Todos esses demonstrativos exigidos pela Lei e pelo seu regulamento são tipicamente de contabilidade comercial e possuem sua estrutura definida na Lei 6.404/76 e na NBCT3, do Conselho Federal de Contabilidade CFC, sendo que a Resolução/CFC 837, de 22.02.1999, que aprovou a NBC T 10.4 – Fundações... NBC T 10.19 – Entidade sem Finalidade de Lucros. (PAES, 2004, p.364).

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público possuem como vantagens: a dedutibilidade do Imposto de renda das pessoas jurídicas, a

possibilidade de remunerar os dirigentes e a celebração de termos de parceria com o poder público.

2.2.2 Artefatos Internos

Com relação aos “artefatos de contabilidade”, Frezatti (2005) os considera como sistemas de informação, modelos e estruturas organizacionais, modelos de gestão, filosofias adotadas pela empresas, sistemas de custeio, que envolvem processos de mensuração, entre outros. Segundo Soutes (2006, p.9), por artefatos entendem-se “atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”.

De acordo com Oyadomari *et al.* (2008, p. 2):

Os Artefatos de Contabilidade podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.

Os artefatos de contabilidade são meios que podem suprir as necessidades das organizações sem fins lucrativos, pois possuem determinadas características que os tornam úteis ao tomador de decisão, permitindo-lhe identificar e escolher, entre as alternativas que se lhe apresentam, a que esteja mais adequada aos seus objetivos na organização (ARAÚJO, 2005).

Existem inúmeros artefatos e vários deles são desenvolvidos ou criados através do avanço da tecnologia e em função da necessidade, destacando-se: sistemas de custos, orçamentos, Gecon, *Balanced Scorecard*, *Just In Time* (JIT), DVA (Demonstração do Valor Adicionado), Balanço Social, entre outros. Apesar dos diversos desenvolvimentos e criações, os resultados de várias pesquisas comprovam um certo descompasso entre teoria e prática da contabilidade e confirmam o baixo nível de implementação de novos artefatos, mesmo em se tratando daqueles com maior divulgação (SOUTES e GUERREIRO, 2007). Portanto, neste tópico, são trabalhados os seguintes artefatos internos: sistemas de custos, orçamento e planejamento.

Quanto ao sistema de custos, este é responsável por oferecer uma forma de apuração de custos dos produtos, sejam eles bens ou serviços. O modo como apurar o custo dos produtos continua sendo um tema que instiga tanto os pesquisadores quanto os profissionais que lidam com a área gerencial das empresas. A escolha do melhor método de custeio aplicável a cada empresa é uma decisão gerencial (LEMOS JR *et al.*, 2008).

Sobre as funções básicas da contabilidade de custos no processo de gestão das organizações, Bruni e Fama (2002, p.24-25) afirmam:

As funções básicas da contabilidade de custos devem buscar atender a três razões primárias: a) *determinação do resultado*: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração; b) *controle das operações*: e demais recursos produtivos como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado; c) *tomada de decisões*: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Segundo Bruni e Fama (2004, p.25), os custos “representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade [...] Podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra”. O custo, desse modo, diferencia-se da despesa, pois está associado à produção dos bens ou dos serviços da empresa, enquanto a despesa está mais relacionada a tudo o que se gasta na administração, nas vendas e despesas financeiras.

Para Martins (2003, p.41), “custeio significa método de apropriação de custos”. Embora existam diversos métodos de custeio, o presente trabalho restringe-se a estudar o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Padrão e o Custeio baseado em Atividade.

De acordo com Bornia (2002), os princípios de custeio estão ligados aos objetivos dos sistemas de custos, pois estão relacionados aos objetivos da contabilidade de custos, sendo eles: avaliação de estoques e, principalmente, o auxílio ao controle e à tomada de decisões. Um sistema de custos tem a função de mensurar o custo, seja dos bens ou serviços, pois, por meio das informações extraídas do sistema de custos, os gestores tomam decisões de nível estratégico e operacional na gestão dos negócios.

Segundo Hansen e Mowen (2001), um sistema de custos possui três grandes objetivos: o primeiro é fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; o segundo é fornecer informações para o planejamento e controle, e o terceiro é o de fornecer informações para a tomada de decisões.

O sistema de custos é vital para qualquer organização. Para Matz, Curry e Frank (1976, p. 19), “a administração precisa dos registros e relatórios de custo, sistemáticos, comparativos, bem como de custo e lucro analíticos para dirigir um empreendimento”. Por meio de um sistema de custos é possível controlar e avaliar as atividades, identificando aquelas que contribuem para assegurar a continuidade da organização, bem como aquelas que apenas consomem recursos sem efetivamente contribuir para os objetivos estabelecidos.

Conforme Souza e Clemente (2007, p.57), “os precursores do custeio por absorção conceberam um sistema em que é possível apropriar aos produtos todos os custos realizados para a sua fabricação”. Portanto, os custos indiretos são absorvidos pelos produtos por meio de um rateio, ou seja, uma distribuição dos custos indiretos segundo algum critério preestabelecido.

O sistema de custeio por absorção tem suas origens na Contabilidade Financeira, tendo como guia norteador os princípios fundamentais de contabilidade, sendo o único aceito pelo fisco. A principal característica do custeio por absorção é o fato de ele adotar critérios de rateio na alocação dos custos indiretos aos produtos e de utilizar a parcela dos gastos de produção para formação do custo do produto. Para a efetiva utilização do custeio por absorção é necessário seguir alguns passos que consistem em separar os custos das despesas, alocar ou apropriar os custos diretos aos produtos e alocar os custos indiretos de fabricação também aos produtos e serviços.

Segundo Leone (2000), o custeio por absorção faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação ou dos serviços, sejam esses custos definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. De acordo com Martins (2003, p.37), “o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Este sistema de custeio relaciona-se com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, que tem como finalidade gerar informações para usuários externos da empresa (BORNIA, 2002). A dificuldade do custeio por absorção consiste em escolher o critério menos arbitrário para alocação dos custos. A alocação dos custos por meio do rateio pode causar distorções na formação do custo final dos produtos e serviços.

De acordo com Maher (2001), os custos comuns a dois ou mais objetivos provavelmente serão rateados, alocados aos objetos de forma mais ou menos arbitrária. Todo critério de custeio apresenta certa arbitrariedade. Sendo assim, alguns críticos do rateio de custos argumentam que a má escolha dos critérios pode levar à apresentação de informações distorcidas e, por fim, à tomada de decisões de forma equivocada.

Souza e Clemente (2007, p.62) dizem que “o custeio direto ou custeio variável tem origem na sociedade norte-americana no início dos anos 30. Esse sistema tem como pressuposto teórico que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma”. Atribui-se somente os custos totalmente variáveis para os produtos, não havendo rateio.

Em função de seu emprego surge o conceito de margem de contribuição, que consiste em identificar a contribuição de cada produto para o pagamento dos custos e despesas fixas e, ainda, para possibilitar o lucro que a empresa espera obter com sua produção. Por meio de sua utilização, eliminam-se os problemas dos rateios, que trazem normalmente pesos diferentes de custos dos produtos, dependendo de como são realizados estes rateios.

Segundo Bruni e Famá (2004, p.169), custo-padrão “consiste em técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica”. O seu principal objetivo está em que, quando se fixa um preço determinado, a empresa deve usar um maior controle de custos, para que haja metas que sejam fixadas, buscando uma maior eficiência. Depois que se fixa um custo, a empresa pode realizar uma análise de variação, identificando pontos a serem melhorados, pontos falhos, que podem ser atingidos se a empresa fizer um trabalho voltado a sua minimização.

Ainda segundo Bruni e Fama (2004), os padrões que a empresa pode fixar se referem a padrões físicos ou padrões monetários. As vantagens de sua aplicação

se referem à busca de eliminar falhas no processo de produção de melhorar controles da empresa. Além disso, sua aplicação permite avaliar o desempenho da empresa, melhorando a apuração do custo real e contribuindo na obtenção mais rápida de informações pelos administradores.

A análise de variações pode ser de preço, de quantidade ou conjunta. Guerreiro e Catelli (1999) realizaram um estudo no sentido de verificar se a variação conjunta ou mista do custo-padrão existia ou não, concluindo que este tipo de variação, na prática, não existe.

O método de apropriação de custos denominado ABC significa *Activity Based Costing*, ou seja, Custeio Baseado em Atividades. Segundo Martins (2003, p.93), este método procura “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Devido ao aumento de emprego de inovações tecnológicas nas indústrias, o montante de custos indiretos tem aumentado, e como atribuir este custo ao produto de maneira correta é função do contador e do pesquisador em contabilidade.

Uma atividade, segundo Martins (2003, p.100), “é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

Já um direcionador de custos, conforme Martins (2003, p.103), “é o fator que determina a ocorrência de uma atividade [...] deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos”.

Kaplan e Cooper (1998, p.97) afirmam que o sistema de custeio baseado em atividades exige uma nova forma de pensar custos. “Os sistemas de custeio baseados na atividade ampliam os sistemas tradicionais associando despesas relativas a recursos com a variedade e complexidade dos produtos fabricados, e não apenas com os volumes físicos produzidos”.

O custeio baseado em atividades é um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio, pois este método se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custos. O custeio baseado em atividades fornece fundamentos para alcançar a excelência empresarial, pela eliminação de distorções

e subsídios cruzados causados pelas alocações de custos tradicionais, e oferece uma base para melhorar o custo e o desempenho das organizações (BRIMSON, 1996).

Quanto ao orçamento, trata-se de uma ferramenta muito importante para o sucesso de qualquer organização. Ele tem início nos objetivos que a entidade almeja alcançar, passando pela análise dos pontos fortes e das limitações deste tipo de empresa, sempre buscando alocar da maneira mais eficiente e eficaz os recursos para aproveitar as oportunidades identificadas no meio ambiente, trazendo um retorno satisfatório para os recursos empregados pela empresa. O orçamento requer uma discussão dos objetivos em todos os níveis hierárquicos da organização, o que gera um aumento da integração e do comprometimento por parte dos colaboradores, envolvendo-os diretamente com os resultados planejados.

Olak e Nascimento (2008, p. 158) argumentam:

É importante destacar que o orçamento anual das organizações em geral, sejam essas organizações com ou sem fins lucrativos, é inerente ao plano operacional elaborado a partir das diretrizes estratégicas, ou seja, é a quantificação das linhas estratégicas de atuação da entidade. Portanto, sua construção envolve um conjunto de premissas atreladas à organização como um todo.

A elaboração e o controle do orçamento nas organizações sem fins lucrativos estão totalmente sustentados pelas funções destacadas acima. Garrison e Noreen (2001) ressaltam que a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e a coordenação de suas atividades. Os orçamentos resultam em procedimentos geralmente adotados pelas empresas (privadas) para atingir os seus níveis de lucro desejados. Em uma organização do terceiro setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que podem ocorrer num determinado período e, ao final deste, fazer uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa.

Sobre o planejamento, mesmo havendo diferenças no campo gerencial, entre as organizações sem fins lucrativos e as empresas que atuam no mercado, os procedimentos aplicam-se também às primeiras, sendo necessário evidenciar as peculiaridades de tais entidades. No planejamento, Hudson (1999) afirma que os

gestores das entidades sem fins lucrativos não podem desviar sua atenção de cinco questões nem tampouco deixar de respondê-las. São elas:

- 1) O que, especificamente, nossa organização deseja realizar nos próximos anos?
- 2) Como deveríamos dividir os recursos entre nossos vários objetivos?
- 3) Que padrões de qualidade almejamos alcançar?
- 4) O que aprendemos das experiências anteriores?
- 5) Que melhoramentos são necessários para que possamos tirar melhor proveito de nossos recursos?

Hudson (1999) destaca os componentes essenciais do planejamento, a seguir apresentados:

- a) a missão - finalidade fundamental da organização;
- b) os objetivos - afirmações sobre o que a organização deseja conseguir num determinado espaço de tempo;
- c) as estratégias - trata-se de uma descrição de como os recursos financeiros e humanos serão aplicados para alcançar os objetivos propostos.

Dessa forma, a aplicação dos conceitos do planejamento estratégico é enriquecido com o que o autor denomina de *monitorização do desempenho*, que consiste em um processo de revisão das ações implementadas, com os objetivos traçados.

Segundo Sertek, Guindani e Martins (2007), o planejamento é entendido como sendo o desenvolvimento sistemático de programas de ação destinados a alcançar objetivos de negócios estabelecidos de comum acordo por meio de análise, da avaliação e da seleção das oportunidades previstas. O planejamento resulta no estabelecimento de uma diretriz organizacional e na formulação de uma estratégia organizacional.

Segundo Tenório (1997), gerenciar é planejar, estabelecer objetivos e alocar recursos para atingir finalidades determinadas. A ação do gerente deve ser avaliada

para se verificar como ele está utilizando os recursos disponíveis, bem como sua capacidade de viabilizar o alcance dos objetivos da organização.

Anthony (1980) sublinha que, ao se discutir a aplicação dos conceitos de contabilidade gerencial às entidades sem fins lucrativos, deve-se analisar algumas das características de planejamento:

- a) a ausência de uma medida de lucro;
- b) sua tendência de serem organizações de serviço;
- c) restrições em metas e estratégias;
- d) menor dependência dos clientes para suporte financeiro;
- e) o domínio de profissionais;
- f) diferenças na administração;
- g) diferenças na alta gerência;
- h) importância de influências políticas;
- i) uma tradição de controles gerenciais inadequados.

Anthony (1980) ressalta que, na maioria das entidades sem fins lucrativos, há ausência de uma medida de lucro, já que elas têm objetivos diversificados e, por isso, torna-se complexo avaliar o alcance de todos os objetivos segundo uma mesma medida. A falta de uma medida equivalente ao lucro é o principal problema de controle gerencial das organizações sem fins lucrativos.

Assim, os gestores das organizações sem fins lucrativos necessitam, além de uma formação profissional e acadêmica, estar atentos para conviver com as consequências da ausência de uma medida de lucro, como apontado por Anthony (1980):

- falta de critério unificado de ação;
- dificuldade de relacionar custos e benefícios;
- dificuldade de avaliar o desempenho;
- centralização de decisões; e
- comparação entre departamentos.

Como as organizações do terceiro setor convivem com a ausência de uma medida de lucro e são compostas por recursos humanos, financeiros e materiais, um dos desafios a serem enfrentados por essas entidades é como gerir esses recursos de forma a permitir que seja alcançada a missão para a qual elas foram criadas e são mantidas.

“No êxito do planejamento e da gestão dos recursos, o terceiro setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor.” (CAMARGO et al., 2002, p. 20). Com a nova era da informação, que teve início com a globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo às entidades eliminar as barreiras geográficas e construir uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

Em uma organização do terceiro setor é essencial demonstrar que está orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Assim, a organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. De acordo com Drucker (2001, p. 23), “o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”. Diante do exposto, o autor destaca que a estratégia da organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

Kaplan e Norton (2001) destacam que as organizações não lucrativas têm dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. Dessa forma, a maioria de seus planos estratégicos traz uma lista de programas e iniciativas e não os resultados que pretende atingir, de tal forma que a missão e a visão da organização não se mostram articuladas.

A gestão é útil para todas as organizações sem fins lucrativos, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas. Outro ponto a ser ressaltado é a estratégia das organizações sem fins lucrativos de definição de quem são os seus clientes. Segundo Drucker (2001, p. 23), “os clientes são aqueles que *“devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados”*. Existem dois tipos de clientes: o primeiro, tido como primário, é o ser cuja vida foi transformada pelas ações da

entidade em atuação: o segundo cliente são os indivíduos que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários) e os doadores. A organização deve criar valor para seus clientes para que venha a satisfazer suas necessidades.

Ainda, de acordo com Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa estabelecer estratégias para a formação de sua base de doadores. Quando se trata de instituições dessa natureza, os doadores são considerados como clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.

Segundo Kaplan e Norton (2001), não é comum encontrar organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores, devendo possuir duas estratégias básicas, definindo: quem são seus clientes e o valor que a organização representa para eles, pois nenhuma dessas entidades inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente. Dessa forma, o planejamento estratégico de organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado primeiramente com uma revisão externa, e, a seguir, por uma revisão interna da entidade.

Os artefatos internos, comuns a uma entidade do terceiro setor, devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão desta. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional. A gerência fundamentada no relacionamento com doadores estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que resulta, para a organização, em maior segurança financeira e em uma demonstração de transparência perante a comunidade.

Os gestores das entidades sem fins lucrativos devem atuar utilizando quatro funções gerenciais, que são atividades realizadas com vistas à sobrevivência da entidade ou da área pela qual eles são responsáveis. Tais funções são:

- Planejamento: trata-se da ação de determinar a finalidade e os objetivos da entidade e prever as atividades, os recursos e os meios que permitirão atingi-los ao longo de um período de tempo determinado;

- Organização: refere-se à ação de agrupar pessoas e recursos, definir atribuições, responsabilidades e normas, de modo a atingir a finalidade e os objetivos previstos;
- Direção: é a ação de conduzir e motivar pessoas a exercerem suas tarefas a fim de alcançar os objetivos organizacionais;
- Controle: trata-se da ação de comparar os objetivos estabelecidos e os recursos previstos com os resultados atingidos e os recursos realmente gastos, visando tomar medidas que possam corrigir ou mudar os rumos fixados.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Na realização da pesquisa, é necessário selecionar um planejamento específico. Existem vários modelos diferentes, mas nenhum sistema único define todas as variações que devem ser consideradas. Com base em Cooper e Schindler (2003), pode-se afirmar que o presente estudo envolve procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Trata-se de um estudo formal, *ex post facto*, transversal, estatístico e em ambiente de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, conforme apresentado no quadro 4.

CATEGORIA	OPÇÕES
<ul style="list-style-type: none">• O grau em que as questões de pesquisa foram cristalizadas	<ul style="list-style-type: none">• Estudo formal
<ul style="list-style-type: none">• O método de coleta de dados	<ul style="list-style-type: none">• Interrogação/comunicação
<ul style="list-style-type: none">• O poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas	<ul style="list-style-type: none">• <i>Ex post facto</i>
<ul style="list-style-type: none">• O objetivo do estudo	<ul style="list-style-type: none">• Descritivo
<ul style="list-style-type: none">• A dimensão de tempo	<ul style="list-style-type: none">• Transversal
<ul style="list-style-type: none">• O escopo do tópico – amplitude e profundidade – do estudo	<ul style="list-style-type: none">• Estudo estatístico
<ul style="list-style-type: none">• O ambiente de pesquisa	<ul style="list-style-type: none">• Ambiente de campo

QUADRO 4 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

FONTE: Cooper e Schindler (2003. p.129)

O estudo formal começa onde a exploração termina. Ele se inicia com uma questão de pesquisa e envolve procedimentos precisos e especificação de fontes de dados. O objetivo de um planejamento formal de pesquisa é responder à questão de pesquisa (COOPER e SCHINDLER, 2003).

Segundo Cooper e Schindler (2003), o estudo *ex post facto* se aplica aos investigadores que não têm controle sobre as variáveis no sentido de poderem manipulá-las. Eles podem apenas relatar o que aconteceu ou o que está acontecendo. É importante que os pesquisadores que usem esse planejamento não influenciem as variáveis. O pesquisador limita-se a manter os valores constantes

pela seleção cuidadosa de sujeitos, de acordo com procedimentos estritos de amostragem e por manipulação estatística dos resultados.

Esta pesquisa está classificada em descritiva, tendo como objetivo principal evidenciar as características de determinadas populações ou fenômenos. Segundo Cooper e Schindler (2003), uma pesquisa descritiva se refere a uma questão ou hipótese com uma variação na qual pergunta ou declara algo a respeito de tamanho, forma, distribuição ou existência de uma variável.

Destacam-se também, como pesquisas descritivas, aquelas que visam descrever características de grupos (idade, sexo etc.), bem como de um processo numa organização, levantamento de opiniões, atitudes de uma população, entre outros. Também são pesquisas descritivas aquelas que buscam descobrir associações entre variáveis.

Quanto à dimensão do tempo, o estudo é transversal, conforme Cooper e Schindler (2003), pois os resultados são agrupados uma vez e representam um instantâneo de um determinado momento.

Sobre os estudos estatísticos, são voltados para a amplitude e não para a profundidade. Eles tentam captar as características de uma população ao fazer inferências das características de uma amostra. As generalizações sobre resultados são apresentadas com base na representatividade da amostra e na validade do planejamento (COOPER e SCHINDLER, 2003).

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa está classificada em pesquisa bibliográfica, em levantamento e estudo de campo. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Quanto ao levantamento, trata-se de uma interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (MARCONI e LAKATOS, 2001).

Para Ventura (2002), a pesquisa de campo deve merecer grande atenção, pois devem ser indicados os critérios de escolha da amostragem (das pessoas que serão escolhidas como exemplares de certa situação), a forma pela qual são coletados os dados e os critérios de análise dos dados obtidos. Segue-se uma figura contendo o desenho da pesquisa:

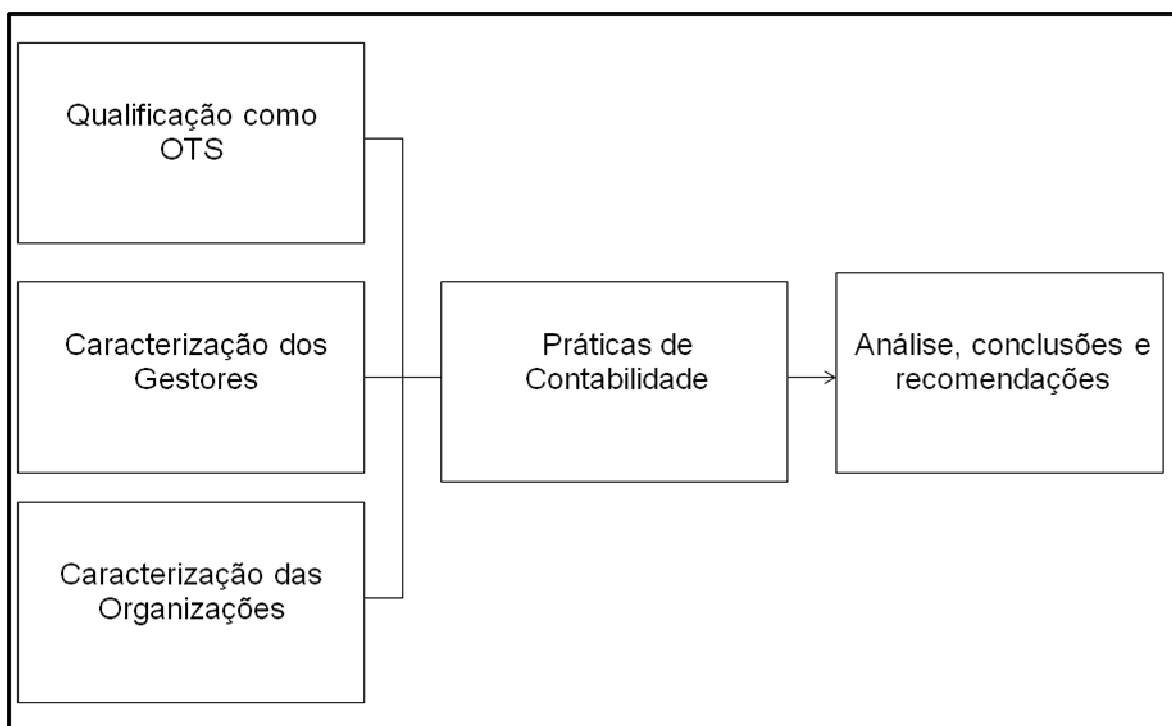


FIGURA 1 - DESENHO DA PESQUISA

FONTE: O autor (2010)

Como instrumento de pesquisa foi utilizado o questionário fechado, dividido em quatro partes e contendo, no total, 28 perguntas. Quanto às perguntas abordadas nos questionários, segundo Cooper & Schindler (2003, p. 278), “as decisões de estratégia de resposta (o tipo de pergunta usada) dependem do conteúdo e dos objetivos das perguntas específicas”.

A população compõe-se de organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná, identificadas como organizações do terceiro setor, cadastradas pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor. O período de coleta de dados ocorreu de 01 de março de 2010 a 31 de maio de 2010, sendo enviado um questionário ao potencial respondente. Tal questionário foi encaminhado após um primeiro contato telefônico, explicando o objetivo da pesquisa e solicitando a autorização e colaboração da organização.

Portanto, de início, no presente trabalho, realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se à coleta dos dados da pesquisa de campo por meio de um questionário, cuja construção está centrada na pesquisa bibliográfica e na identificação das práticas de contabilidade encontradas na literatura especializada. Sendo assim, obtiveram-se os subsídios necessários para a

realização desta investigação e, após a coleta dos dados, procedeu-se à análise dos resultados.

O questionário, apresentado no apêndice, foi dividido em quatro grupos de questões:

- 1) **Caracterização do entrevistado:** neste grupo são descritas as características dos entrevistados, tendo sido investigados quatro aspectos: cargo/função, idade, tempo em que atua na organização e grau de instrução.
- 2) **Caracterização da organização:** são apresentadas as características das organizações, sendo analisados os seguintes aspectos: o seu formato institucional, a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de sua existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da organização.
- 3) **Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização:** neste grupo, são apresentados alguns itens relacionados aos beneficiados da organização e aos seus interessados, investigando os seguintes aspectos: principais incentivos oferecidos aos funcionários, voluntários, parceiros e doadores; realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados bem como do ambiente de trabalho; incentivo oferecido aos funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores para que estes apresentem sugestões e o monitoramento e *feedback* às sugestões apresentadas.
- 4) **Aspectos relativos às práticas de contabilidade e a prestação de contas das organizações:** no quarto grupo têm-se os resultados relacionados com as questões ligadas às práticas de contabilidade da organização. Foram pesquisados os seguintes pontos: relatórios contábeis utilizados pela organização, prestação de contas, escrituração contábil, custos, planejamento e orçamento.
- 5) **Aspectos relativos aos artefatos internos:** no quinto grupo têm-se os resultados relacionados com as questões ligadas aos artefatos internos. Foram pesquisados os seguintes pontos: custos, planejamento e orçamento.

A primeira versão do questionário foi aplicada com o propósito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo. O pré-teste foi realizado em cinco organizações do terceiro setor, situadas na região de Curitiba.

3.1 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 150), “População é o conjunto completo de elementos sobre os quais se deseja fazer algumas inferências”. Segundo Fonseca e Martins (1996, p.177), “O conceito de população é intuitivo; trata-se do conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo”.

“Amostra é um subconjunto da população.” (FONSECA e MARTINS, 1996, p.177). A amostra classifica-se como não-probabilística por acessibilidade, pelo fato de os questionários serem enviados a todas as empresas que compõem a população efetiva, não havendo como definir previamente quais delas participariam. Quanto a isso, Rea e Parker (2000, p.149) enfatizam que “a característica essencial da amostra não-probabilística é que o pesquisador não conhece a probabilidade de determinado indivíduo vir a ser selecionado como parte da amostra”.

Para o presente trabalho foram selecionadas 175 organizações, situadas em Curitiba, todas cadastradas pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor. Do total das organizações, 60 aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram aplicados por meio da internet, como também com a presença do pesquisador, que visitava as organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

3.2 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

De início o tratamento estatístico adotado foi a análise descritiva dos dados, tendo sido utilizada comparação de frequências (proporção e porcentagem). Na sequência foi aplicado o teste de Kruskal-Wallis, método usado para testar se duas

ou mais amostras provêm de uma mesma população ou de populações com a mesma distribuição (MAROCO, 2007).

Segundo Martins (2006, p. 281), “o teste Kruskal-Wallis é extremamente útil para decidir se K amostras ($K > 2$) independentes provêm de populações com médias iguais”. Será aplicado para variáveis intervalares ou ordinais.

Procedimento (MARTINS, 2006):

- a) dispor, em ordem crescente, as observações de todos os K grupos, atribuindo-lhes postos de 1 a n. Caso haja empates, atribuir o posto médio;
- b) determinar o valor da soma dos postos para cada um dos K grupos: R_i $i = 1, 2, \dots, K$;
- c) realizar o teste:

(1) H_0 : as médias dos K grupos são iguais.

H_1 : há pelo menos um par diferente.

(2) fixar α . Escolher uma variável Qui-Quadrado com $\varphi = K - 1$;

(3) com o auxílio da tabela Qui-Quadrado, determinam-se R_A e R_C ;

(4) calcular a estatística:

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{i=1}^k \frac{R_i^2}{n_i} - 3(n+1)$$

Onde:

H = Teste de Kruskal -Wallis;

n = número total de observações em todas as amostras;

K = número de amostras;

n_j = número de observações na j-ésima amostra; e

R_j = soma dos postos da j-ésima amostra.

(5) Conclusão:

Se $H < X^2_{sup}$, não podemos rejeitar H_0 .

Se $H > X^2_{sup}$, rejeitamos H_0 , concluindo, com risco α , que há diferença entre as médias dos K grupos.

Empregou-se o software *Statistical Package for Social Science* (SPSS) versão 13.0 para a análise descritiva e para os testes.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O problema a que a pesquisa pretende responder pode ser assim expresso: “Quais são as práticas de contabilidade das organizações do terceiro setor situadas em Curitiba, Paraná?”.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

O questionário foi dividido em cinco partes: a primeira aborda a caracterização do entrevistado, a segunda a caracterização da organização, a terceira os aspectos relativos aos beneficiados e interessados da organização, a quarta os aspectos relativos às práticas de contabilidade e a prestação de contas das organizações, e, por último, abordam-se os aspectos relativos aos artefatos internos, contendo, no total, 28 perguntas.

De acordo com o gráfico 1, percebe-se a normalidade nos recebimentos das respostas. Após o envio dos questionários, em 1º de março de 2010, foram retornados com as respectivas respostas, na primeira quinzena do mês, 21 questionários, ocorrendo uma linha decrescente até o final da segunda quinzena de maio, tendo sido obtidos, no montante, 60 questionários respondidos.

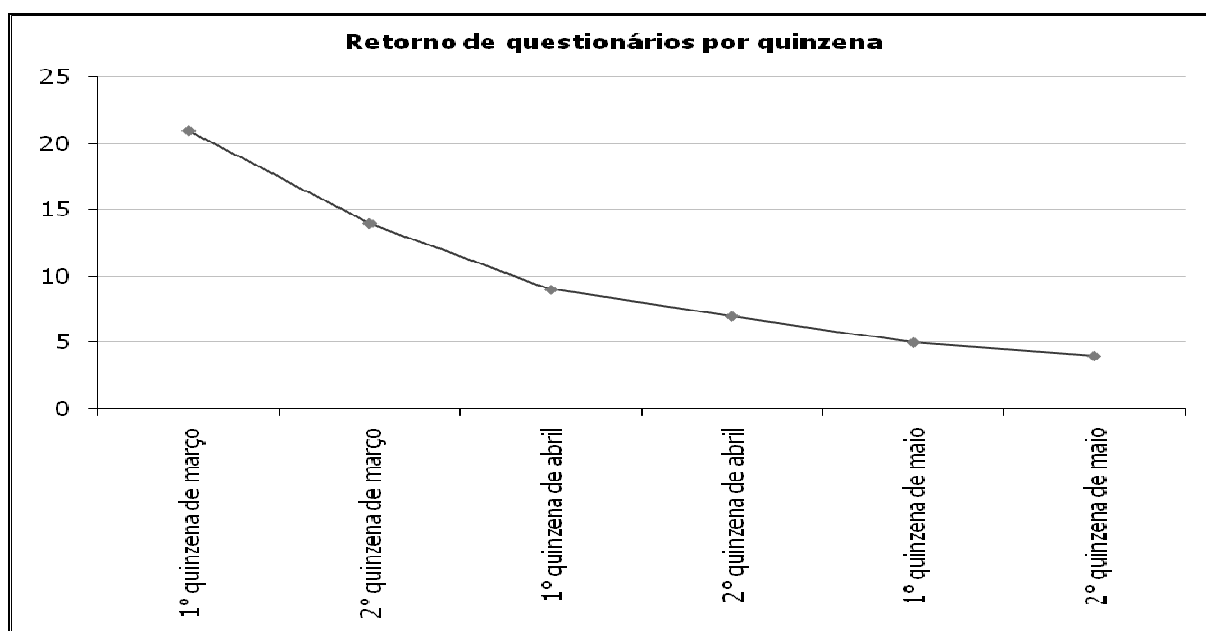


GRÁFICO 1 - RETORNO DE QUESTIONÁRIOS POR QUINZENA.
FONTE: O autor (2010).

4.1.1 Caracterização do Respondente

Na primeira parte é abordada a **caracterização do entrevistado**, quando quatro aspectos foram investigados: cargo/ função; idade; tempo em que atua na organização e grau de instrução. Conforme a tabela 1, a pesquisa demonstra que 38,33% dos respondentes exercem o cargo de presidente nas organizações, tendo 35% como administradores, 23,33% como contadores e 3,33% como integrantes do conselho.

TABELA 1- FUNÇÃO NA EMPRESA

Cargo	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Presidente	23	38,33	38,33
Administrador	21	35,00	73,33
Contador	14	23,33	96,66
Integrante do Conselho	2	3,33	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Pelo gráfico 2, observa-se um equilíbrio no número dos respondentes que ocupam os cargos de presidente e administrador, os quais são a maioria. Já os respondentes que ocupam o cargo de integrante do conselho são a minoria.

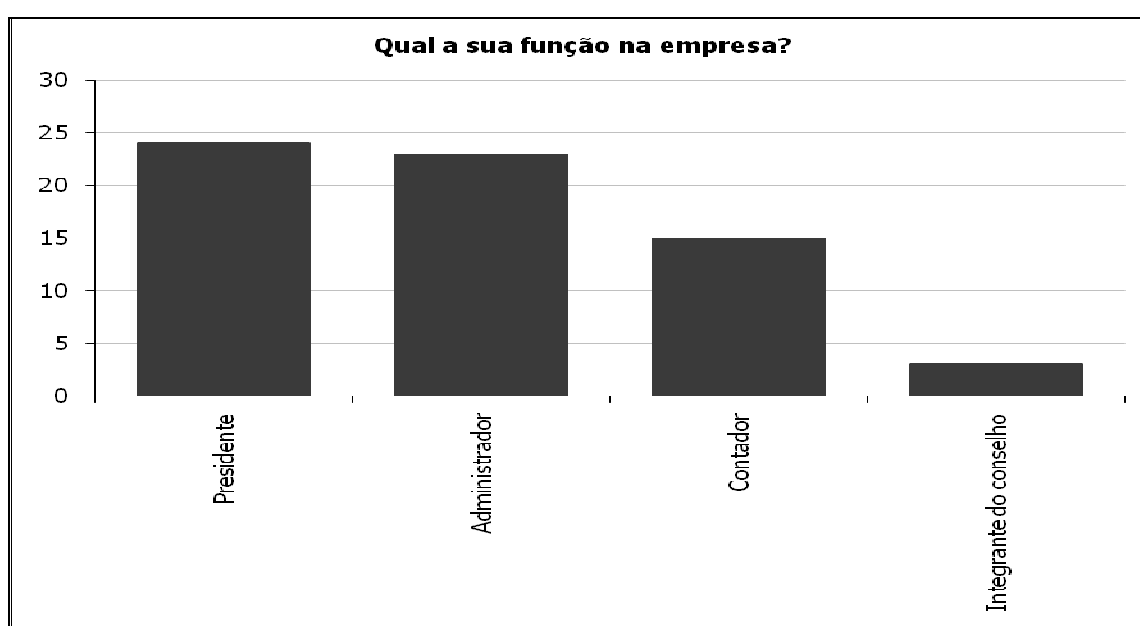


GRÁFICO 2 - CARGO DO ENTREVISTADO

FONTE: O autor (2010).

A idade dos pesquisados contempla até 25 anos (10%), entre 26 e 35 anos (10%), entre 36 e 45 anos (46,67%) e acima de 45 anos (33,33%). Conforme consta na tabela 2, a maioria dos entrevistados tem entre 36 e 45 anos.

TABELA 2 - IDADE DO GESTOR DA OTS

Idade	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Até 25 anos	6	10,00	10,00
Entre 26 anos e 35 anos	6	10,00	20,00
Entre 36 e 45 anos	28	46,67	66,67
Acima de 45 anos	20	33,33	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Quanto ao tempo em que os respondentes atuam na organização, a pesquisa verificou que a maioria dos entrevistados (41,67%) atua entre 3 e 5 anos, seguido de um período de atuação acima de 5 anos (36,67%) - tabela 3.

TABELA 3 - TEMPO DE ATUAÇÃO DO GESTOR NA ORGANIZAÇÃO

Tempo de atuação	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Há menos de 1 ano	10	16,67	16,67
Entre 1 e 3 anos	3	5,00	21,67
Entre 3 e 5 anos	25	41,67	63,33
Acima de 5 anos	22	36,67	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Relativamente ao grau de instrução dos respondentes atuantes na organização, a pesquisa indica que 70% têm nível superior completo, 28,33% são especialistas e 1,67% só possuem nível médio (tabela 4).

TABELA 4 - GRAU DE INSTRUÇÃO DO GESTOR

Formação	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Ensino Médio	1	1,67	1,67
Ensino Superior	42	70,00	71,67
Especialização	17	28,33	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

O gráfico 3, a seguir, demonstra que a maioria dos respondentes possui ensino superior e menos da metade tem especialização. Nenhum dos respondentes possui mestrado ou doutorado.

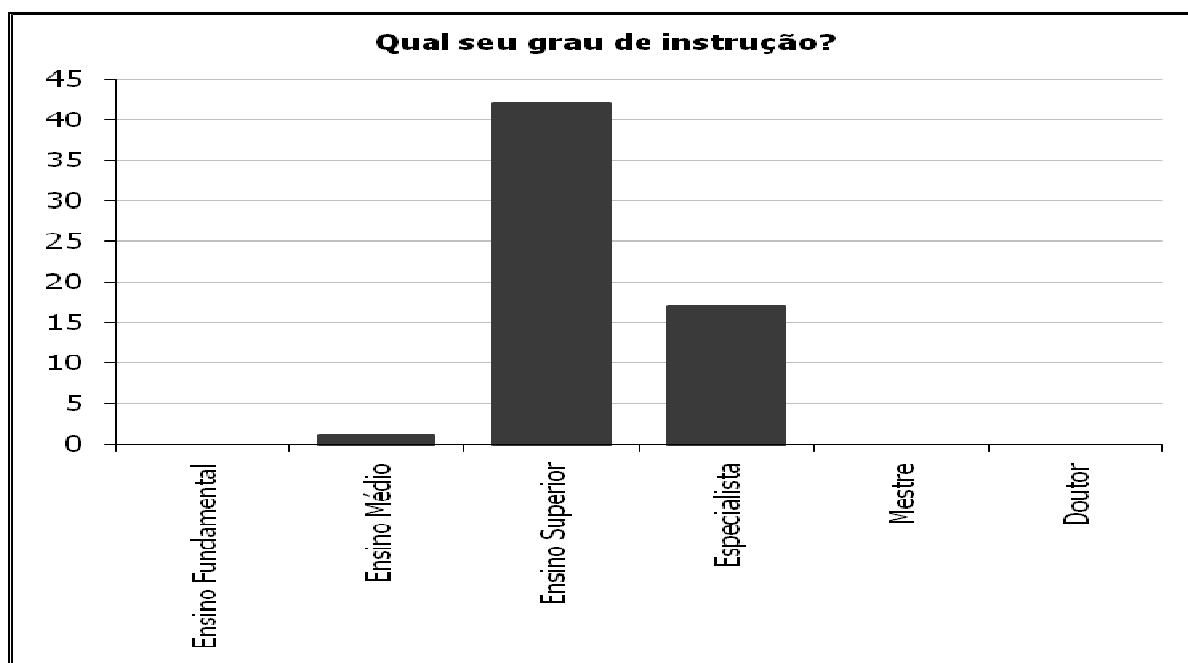


GRÁFICO 3 - GRAU DE INSTRUÇÃO DO ENTREVISTADO

FONTE: O autor (2010).

Verifica-se que os respondentes, em sua maioria presidentes e administradores, em função da sua idade e do tempo de atuação, atuam na organização por um tempo acima de três anos, o que demonstra terem experiência e estabilidade na função.

4.1.2 Características das Organizações

Nesta segunda parte, descrevem-se as **características das organizações** participantes da pesquisa. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: área de atuação da organização, tempo de atuação, número de funcionários e voluntários da entidade e alguns aspectos sobre a missão da organização.

Das 60 entidades pesquisadas, 26,67% são da área da educação, 20% de meio ambiente, 20% da área cultural, 10% da área hospitalar e 10% pertencem a outros campos de atuação (tabela 5).

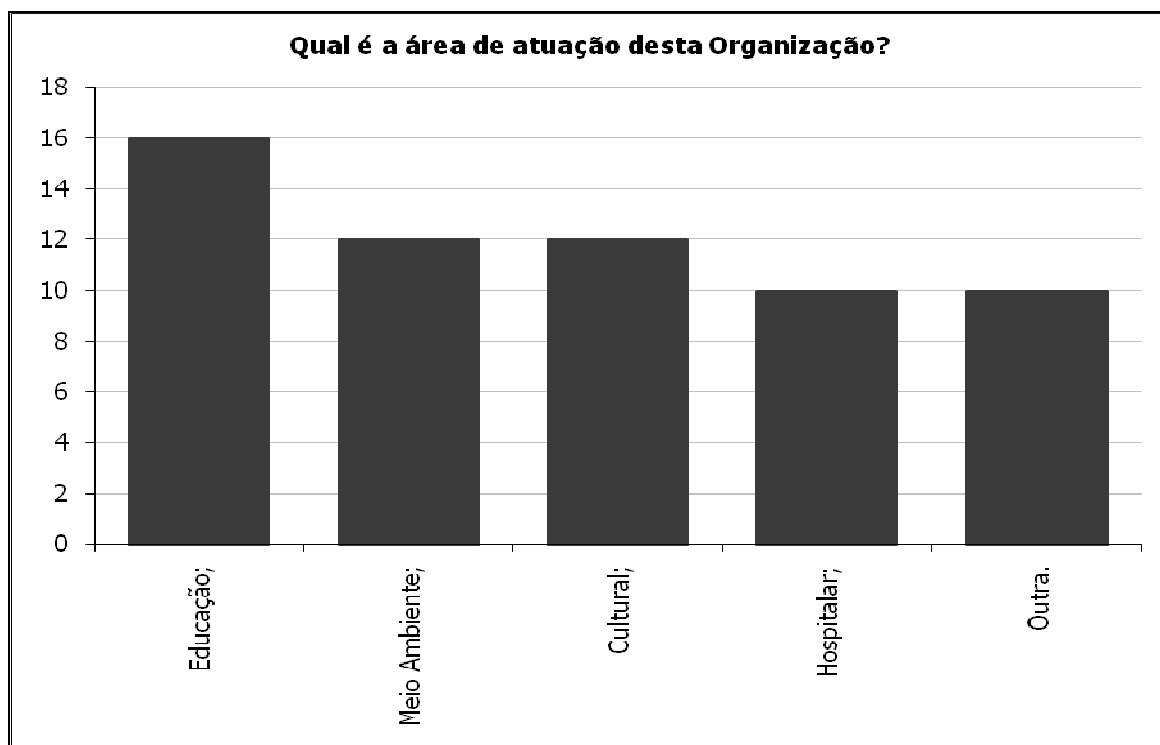
TABELA 5 - ÁREA DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Educação	16	26,67	26,67
Meio Ambiente	12	20,00	46,67
Cultural	12	20,00	66,67
Hospitalar	10	16,67	83,33
Outra	10	16,67	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

O grupo 'outra' pode contemplar as entidades de serviços sociais, desenvolvimento e habilitação, lei, direito e política, intermediários para filantropia e promoção de voluntários, assuntos internacionais, religião, negócios, associações profissionais e sindicatos e atividades não classificadas.

O gráfico 4 revela um equilíbrio na quantidade de entidades pesquisadas por área de atuação. Apesar disso, as entidades que atuam na área de educação são em maior número.

**GRÁFICO 4 – ÁREA DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO ENTREVISTADA.**

FONTE: O autor (2010)

Em relação ao tempo de existência das entidades, a pesquisa aponta que a maioria delas (61%) existe há um período compreendido acima de cinco anos, seguidas das que atuam há um período entre 3 e 5 anos (36,67%) - tabela 6.

TABELA 6 - TEMPO DE ATUAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Há menos de 1 ano	1	1,67	1,67
Entre 3 e 5 anos	22	36,67	38,33
Acima de 5 anos	37	61,67	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Para se ter ciência do número de pessoas que integram o quadro das organizações, pesquisou-se o número de funcionários e o de voluntários de cada uma. A pesquisa revelou que 41,67% das organizações pesquisadas dispõem de mais de 15 pessoas em seu quadro de funcionários, 15% delas entre 11 e 15 funcionários, 36,67% entre 5 e 10 funcionários e apenas 6,67% possuem até 5 funcionários. Quanto aos voluntários, 38,33% das entidades possuem entre 5 e 10 voluntários; em segundo lugar vêm aquelas que possuem entre 11 e 15 voluntários (23,33%), seguidas das que têm acima de 15 voluntários e daquelas com até 5 voluntários (18,33%) - tabela 7.

TABELA 7 - NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS E VOLUNTÁRIOS DA ENTIDADE

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Até 5 funcionários	4	6,67	6,67
Entre 5 e 10 funcionários	22	36,67	43,33
Entre 11 e 15 funcionários	9	15,00	58,33
Acima de 15 funcionários	25	41,67	100,00
Total	60	100,00	100,00
Até 5 voluntários	11	18,33	18,33
Entre 5 e 10 voluntários	23	38,33	56,67
Entre 11 e 15 voluntários	14	23,33	80,00
Acima de 15 voluntários	12	20,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Todas as organizações pesquisadas possuem voluntários e funcionários (gráficos 5 e 6) e, conforme aponta a tabela 7, as entidades, em sua maioria, atuam

há mais de cinco anos, evidenciando uma boa estabilidade no mercado.

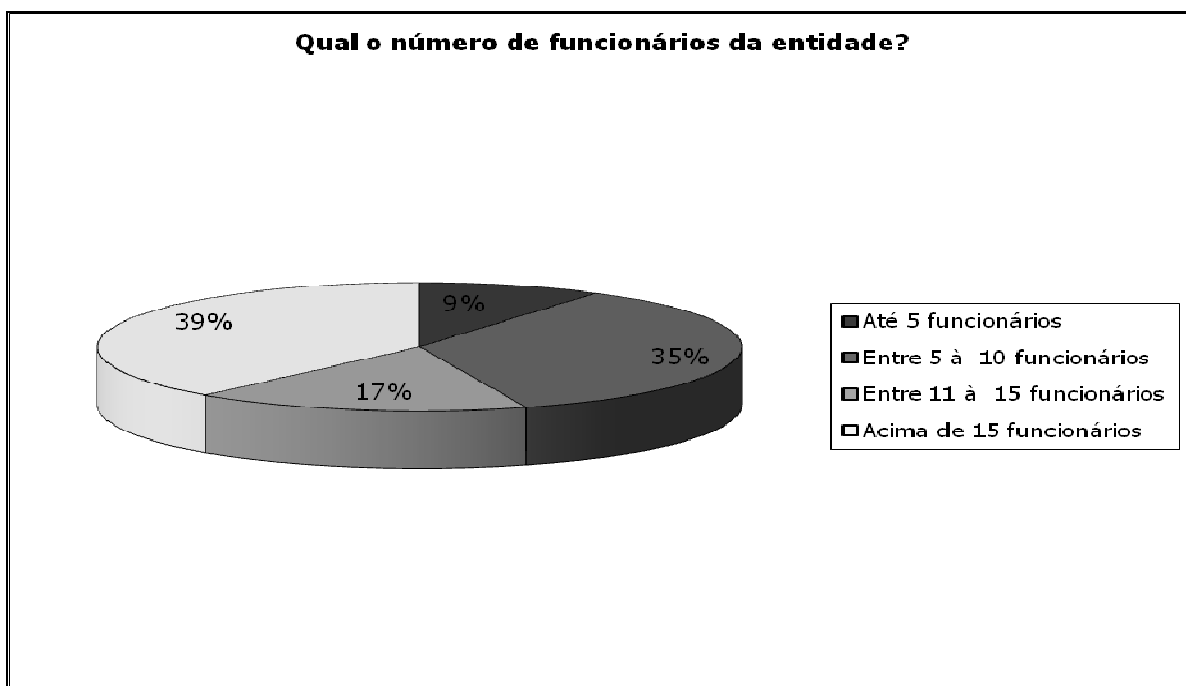


GRÁFICO 5 - NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS DA ENTIDADE

FONTE: O autor (2010).

O gráfico 6 mostra um percentual relevante da quantidade de entidades sem fins lucrativos que possuem entre 5 e 15 voluntários. A quantidade de entidades que possuem acima de 15 voluntários também é significativa.

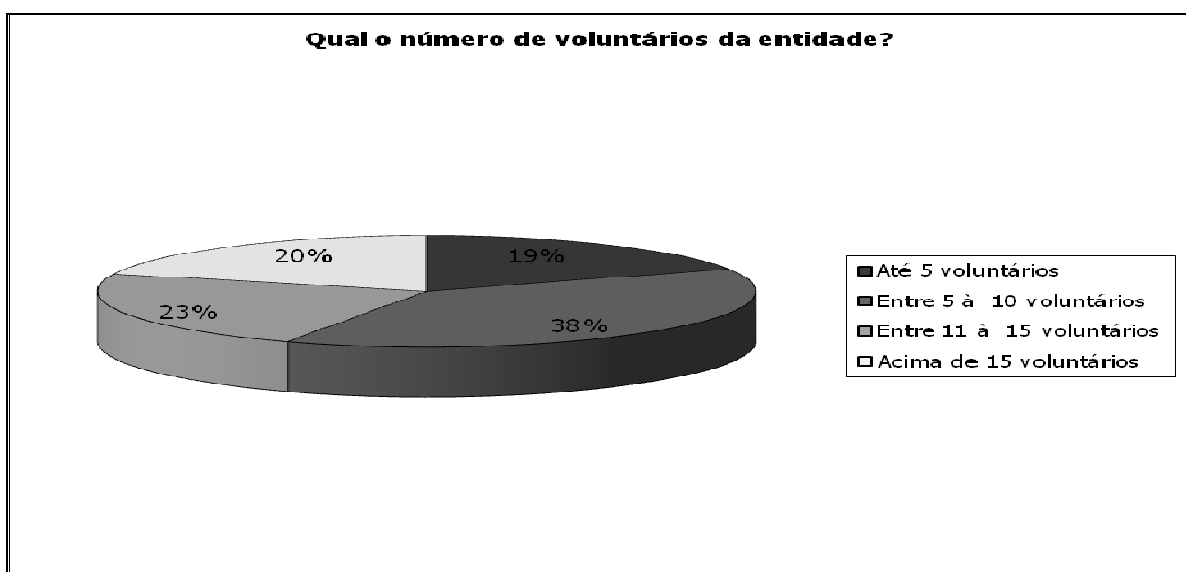


GRÁFICO 6 - NÚMERO DE VOLUNTÁRIOS DA ENTIDADE

FONTE: O autor (2010)

Sabendo-se que a razão da existência das organizações do terceiro setor passa pela declaração explícita de sua missão, a pesquisa identificou que 96,67% delas acreditam que sua missão é declarada (tabela 8). Além disso, procurou-se investigar questões que permitissem verificar o quanto esta missão estava relacionada com os projetos desenvolvidos pela entidade.

TABELA 8 - A ORGANIZAÇÃO POSSUI UMA MISSÃO DECLARADA?

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim	58	96,67	96,67
Não	2	3,33	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Sobre os aspectos que relacionam a missão com a organização, a pesquisa demonstrou que 60% delas acreditam que sua missão é curta e possui um foco bem direcionado (concordância total); 61,67% concebem que a missão é clara e facilmente compreendida (concordância total); 55,00% consideram que a missão da organização é suficientemente abrangente (concordância parcial); 51,67% compreendem que a missão fornece a direção para fazer as tarefas certas (concordância parcial); 60% acreditam que está adequada às competências da organização (concordância total); 83,33% creem que a missão inspira compromisso (concordam totalmente) e somente 10,00% acreditam que ela deveria ser revista (concordância parcial)- tabela 9.

TABELA 9 - MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO

A MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Nem discordo/ nem concordo		Concordo parcialmente		Concordo totalmente		Total
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
É curta e possui um foco bem direcionado.	0	-	0	-	3	5,00	21	35,00	36	60,00	60
É clara e facilmente compreendida.	0	-	0	-	3	5,00	20	33,33	37	61,67	60
É suficientemente abrangente.	0	-	1	1,67	1	1,67	33	55,00	25	41,67	60
Fornece a direção para fazer as tarefas certas	0	-	2	3,33	2	3,33	31	51,67	25	41,67	60
Está adequada às competências da instituição.	0	-	1	1,67	2	3,33	21	35,00	36	60,00	60
Inspira compromisso.	0	-	0	-	1	1,67	9	15,00	50	83,33	60
Deveria ser revista.	33	55,00	19	31,67	2	3,33	6	10,00	0	-	60

FONTE: O autor (2010)

4.1.3 Aspectos Relativos aos Beneficiados e Interessados da Organização

Na terceira parte foram pesquisados os **aspectos relativos aos beneficiados e interessados da organização**. Foram examinados, portanto, os seguintes aspectos: principais incentivos oferecidos aos funcionários, voluntários, parceiros e doadores; realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados; realização de pesquisa sobre a satisfação no ambiente de trabalho; incentivo aos funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores em apresentarem sugestões; monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.

Conforme a tabela 10, dentre os principais incentivos oferecidos aos funcionários e aos voluntários a pesquisa constatou que a maioria das organizações entrevistadas (40%) indica que o incentivo mais importante são as reuniões periódicas que têm por objetivo apresentar os principais resultados obtidos com a organização; 23,33% indicaram treinamento periódico. Em seguida, registram-se remuneração compatível com a de outras organizações (18,33%) e palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela entidade.

TABELA 10 - PRINCIPAIS INCENTIVOS OFERECIDOS AOS FUNCIONÁRIOS/VOLUNTÁRIOS

Incentivos oferecidos	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Remuneração compatível com a de outras organizações	11	18,33	18,33
Treinamento periódico	14	23,33	41,67
Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização	11	18,33	60,00
Reuniões periódicas com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos com a organização	24	40,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Em se tratando dos incentivos aos doadores e parceiros da organização, 58,33% dos entrevistados responderam que as reuniões periódicas, destinadas a apresentarem os principais resultados da organização, é o incentivo mais oferecido aos doadores e financiadores, seguido de 'outros' (35%) e de palestras, simpósios e congressos (6,67%). A categoria 'outros' inclui incentivos como a divulgação e os

agradecimentos por meio da mídia e a apresentação de relatórios mensais tanto físicos como financeiros (tabela 11).

TABELA 11 - PRINCIPAIS INCENTIVOS OFERECIDOS AOS PARCEIROS/DOADORES

Incentivos oferecidos	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização.	4	6,67	6,67
Reuniões periódicas com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização.	35	58,33	65,00
Outros	21	35,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Com relação à realização de pesquisas para verificar o nível de satisfação dos beneficiados com as ações, as entidades pesquisadas concordaram que 38,33% fazem-na raramente, 41% só às vezes e 20% frequentemente. Sobre a verificação do nível de satisfação com o ambiente de trabalho, as entidades concordaram que 38,33% fazem-na frequentemente, 20% raramente e 5% só às vezes (tabela 12).

TABELA 12 - NÍVEL DE SATISFAÇÃO

NÍVEL DE SATISFAÇÃO	Frequentemente		Raramente		Às vezes	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
A organização realiza pesquisa de satisfação dos beneficiados	12	20,00	23	38,33	25	41,67
A satisfação com o ambiente de trabalho é medida.	23	38,33	12	20,00	25	5,00

FONTE: O autor (2010)

Sobre o incentivo dado aos funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores a proporem sugestões, os entrevistados responderam que 93,33% das organizações incentivam os funcionários, 95% incentivam os voluntários, 21,67% os beneficiados, 36,67% os financiadores e 76,67% incentivam os doadores (tabela 13).

TABELA 13 - INCENTIVO DA ORGANIZAÇÃO À PROPOSIÇÃO DE SUGESTÕES

A organização incentiva para apresentar sugestões	Sim		Não	
	Freq.	%	Freq.	%
Os funcionários	56	93,33	4	6,67
Os voluntários	57	95,00	3	5,00
Os beneficiados	13	21,67	47	78,33
Os financiadores	22	36,67	38	63,33
Os doadores	46	76,67	14	23,33

FONTE: O autor (2010)

Com relação às sugestões apresentadas pelos funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores, em 70% das entidades pesquisadas estes monitoram as sugestões implementadas (tabela 14).

TABELA 14 - MONITORAMENTO DAS SUGESTÕES IMPLEMENTADAS

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim	42	70,00	70,00
Não	18	30,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

4.1.4 Aspectos Relativos às Práticas de Contabilidade e à Prestação de Contas das Organizações

Na quarta e penúltima parte, que trata dos **aspectos relativos às práticas de contabilidade e à prestação de contas das organizações**, foram pesquisados os seguintes aspectos: relatórios contábeis utilizados pela organização; prestação de contas e escrituração contábil. Tendo por finalidade conhecer quais relatórios são preparados pela organização, apresentou-se uma lista de relatórios (tabela 15), na qual os respondentes assinalaram aqueles que a organização elabora.

A tabela demonstra que 100% das entidades entrevistadas elaboram o balanço patrimonial (BP). Com referência à demonstração do superávit ou déficit do exercício (DSDE), apenas três delas (5%) não a elaboram. Concebendo como são elaborados os relatórios contábeis, o resultado dessas duas observações deveria ser equivalente, uma vez que parte do balanço patrimonial é decorrência da demonstração de resultado.

TABELA 15 – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE

RELATÓRIOS	SIM		NÃO		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanco Patrimonial	60	100,00	0	0,00	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	57	95,00	3	5,00	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	45	75,00	15	25,00	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	38	63,33	22	36,67	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	37	61,67	23	38,33	60	100,00
Balanco Social	24	40,00	36	60,00	60	100,00
Notas Explicativas	36	60,00	24	40,00	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

Com relação à elaboração da demonstração de origem e aplicação de recursos (DOAR), a pesquisa apontou que 75% das organizações a elaboram. Outros três relatórios, divulgados com grande frequência pelas organizações do terceiro setor, são o fluxo de caixa (63,33%) e a demonstração da mutação do patrimônio social (61,67%).

Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social: 36,67% das organizações elaboram e apresentam a DVA e 40% o balanço social.



GRÁFICO 7 - RELATÓRIOS UTILIZADOS PELAS ORGANIZAÇÕES

FONTE: O autor (2010)

De acordo com o gráfico 7, o balanço patrimonial, a demonstração do superávit ou déficit do exercício e a demonstração das origens e aplicações são os relatórios mais utilizados pelas entidades sem fins lucrativos. Tal fato se justifica, principalmente, pela obrigatoriedade da elaboração das mesmas, bem como pelo fato de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício serem a base para a elaboração de outros relatórios.

Na tabela 16, faz-se a análise da relação entre os cargos/funções dos gestores e as práticas de contabilidade das entidades pesquisadas. A existência de associação entre o cargo dos gestores e a prática de contabilidade das organizações pesquisadas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_1 sobre a utilização do balanço patrimonial pelas organizações pesquisadas evidencia que os gestores, independentemente do cargo que ocupam, utilizam a referida prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 0,000 com 3 graus de liberdade e $p=1,000$ permitem aceitar o fato de as médias dos quatro grupos de gestores serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que o balanço patrimonial é igualmente adotado pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_2 sobre a utilização da demonstração do superávit ou déficit do exercício pelas organizações pesquisadas evidencia que os gestores, independentemente do cargo que ocupam, utilizam a prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 4,995 com 3 graus de liberdade e $p=0,172$ permitem aceitar o fato de as médias de respostas pelos quatro grupos de gestores serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a demonstração do superávit ou déficit do exercício é igualmente adotada pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_3 sobre a utilização da demonstração de origens e aplicação de recursos (DOAR), pelas organizações pesquisadas, aponta que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. O contador das organizações investigadas é quem mais a utiliza a DOAR, e os presidentes os que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 29,510 com 3 graus de liberdade e $p=0,000$

permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DOAR é utilizada com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

TABELA 16- TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE OS CARGOS/FUNÇÕES DOS GESTORES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS

Práticas de Contabilidade	Função Respondente do	N	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
17_1_A organização utiliza Balanço Patrimonial?	Presidente	23	30,50	0,000	3	1,000
	Administrador	21	30,50			
	Integrante do Conselho	2	30,50			
	Contador	14	30,50			
17_2_A organização utiliza Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício?	Presidente	23	32,91	4,995	3	0,172
	Administrador	21	29,00			
	Integrante do Conselho	2	29,00			
	Contador	14	29,00			
17_3_A organização utiliza Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	Presidente	23	24,30	29,510	3	0,000
	Administrador	21	25,86			
	Integrante do Conselho	2	38,00			
	Contador	14	46,57			
17_4_A organização utiliza Notas Explicativas?	Presidente	23	18,50	55,195	3	0,000
	Administrador	21	48,50			
	Integrante do Conselho	2	48,50			
	Contador	14	20,64			
17_5_A organização utiliza Demonstração dos Fluxos de Caixa?	Presidente	23	19,50	47,406	3	0,000
	Administrador	21	46,64			
	Integrante do Conselho	2	49,50			
	Contador	14	21,64			
17_6_A organização utiliza Demonstração do Valor Adicionado?	Presidente	23	27,15	24,717	3	0,000
	Administrador	21	41,50			
	Integrante do Conselho	2	41,50			
	Contador	14	17,93			
17_7_A organização utiliza Demonstração da Mutação do Patrimônio Social?	Presidente	23	33,35	9,870	3	0,020
	Administrador	21	31,86			
	Integrante do Conselho	2	49,00			
	Contador	14	21,14			
17_8_A organiza�o utiliza Balanço Social?	Presidente	23	13,80	47,374	3	0,000
	Administrador	21	41,07			
	Integrante do Conselho	2	42,50			
	Contador	14	40,36			

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_4 sobre a utiliza o das notas explicativas pelas organiza es pesquisadas evidencia que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utiliza o da prática de contabilidade. Os administradores e os integrantes do conselho das organiza es investigadas são os que mais utilizam as notas explicativas, e os presidentes os que

menos as utilizam. O resultado do χ^2 igual a 55,195 com 3 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que as notas explicativas são utilizadas com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_5 sobre a utilização da demonstração dos fluxos de caixa pelas organizações pesquisadas evidencia que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. Os integrantes do conselho, seguidos pelos administradores das organizações investigadas, são as que mais utilizam a demonstração dos fluxos de caixa, e os presidentes os que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 47,406 com 3 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a demonstração dos fluxos de caixa é utilizada com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_6 sobre a utilização da demonstração do valor adicionado (DVA), pelas organizações pesquisadas, evidencia que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. Os integrantes do conselho e os administradores das organizações investigadas são os que mais utilizam a DVA, e os contadores os que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 24,717 com 3 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DVA é utilizada com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_7 sobre a utilização da demonstração da mutação do patrimônio social (DMPS), pelas organizações pesquisadas, mostra que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. Os integrantes do conselho e os presidentes das organizações investigadas são os que mais utilizam a DMPS, e os contadores os que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 9,870 com 3 graus de liberdade e $p=0,020$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos

gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DMPS é utilizada com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_8 sobre a utilização do balanço social, pelas organizações pesquisadas, evidencia que os gestores se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. Os integrantes do conselho e os administradores das organizações investigadas são os que mais utilizam o balanço social, e os presidentes os que menos o utilizam. O resultado do χ^2 igual a 47,374 com 3 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que o balanço social é utilizado com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações investigadas.

Na tabela 17, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações e as práticas de contabilidade das entidades pesquisadas. A existência de associação entre as áreas de atuação e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_1 sobre a utilização do balanço patrimonial pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades utilizam a referida prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 0,000 com 4 graus de liberdade e $p=1,000$ permitem aceitar o fato de as médias dos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que o balanço patrimonial é igualmente adotado pelas áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_2 sobre a utilização da demonstração do superávit ou déficit do exercício pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades utilizam a prática de contabilidade. O resultado do χ^2 igual a 8,539 com 4 graus de liberdade e $p=0,074$ permitem aceitar o fato de as médias de respostas pelos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a demonstração do superávit ou déficit do exercício é igualmente adotada pelas áreas de atuação das organizações.

TABELA 17 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS

Prática de Contabilidade	Área de atuação da Organização	N	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
17_1_A organização utiliza Balanço Patrimonial?	Educação	16	30,50	0,000	4	1,000
	Meio Ambiente	12	30,50			
	Cultural	12	30,50			
	Hospitalar	10	30,50			
	Outra	10	30,50			
17_2_A organização utiliza Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício?	Educação	16	34,63	8,539	4	0,074
	Meio Ambiente	12	29,00			
	Cultural	12	29,00			
	Hospitalar	10	29,00			
	Outra	10	29,00			
17_3_A organização utiliza Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	Educação	16	24,88	36,077	4	0,000
	Meio Ambiente	12	25,50			
	Cultural	12	25,50			
	Hospitalar	10	53,00			
	Outra	10	29,00			
17_4_A organização utiliza Notas Explicativas?	Educação	16	22,25	38,446	4	0,000
	Meio Ambiente	12	23,50			
	Cultural	12	48,50			
	Hospitalar	10	18,50			
	Outra	10	42,50			
17_5_A organização utiliza Demonstração dos Fluxos de Caixa?	Educação	16	21,38	39,080	4	0,000
	Meio Ambiente	12	24,50			
	Cultural	12	49,50			
	Hospitalar	10	19,50			
	Outra	10	40,50			
17_6_A organização utiliza Demonstração do Valor Adicionado?	Educação	16	41,50	45,167	4	0,000
	Meio Ambiente	12	16,50			
	Cultural	12	41,50			
	Hospitalar	10	11,50			
	Outra	10	35,50			
17_7_A organização utiliza Demonstração da Mutação do Patrimônio Social?	Educação	16	41,50	20,244	4	0,000
	Meio Ambiente	12	24,00			
	Cultural	12	26,50			
	Hospitalar	10	19,00			
	Outra	10	37,00			
17_8_A organização utiliza Balanço Social?	Educação	16	20,00	32,436	4	0,000
	Meio Ambiente	12	17,50			
	Cultural	12	40,00			
	Hospitalar	10	42,50			
	Outra	10	39,50			

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_3 sobre a utilização da demonstração de origens e aplicação de recursos (DOAR), pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor

intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do segmento hospitalar são as que mais utilizam a DOAR e as organizações do setor da educação são as que menos a utilizam. O resultado do χ^2 igual a 36,077 com 4 graus de liberdade, e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DOAR é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_4 sobre a utilização das notas explicativas pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do segmento cultural são as que utilizam mais as notas explicativas, e as organizações do setor hospitalar as que as utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 38,446 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que as notas explicativas são utilizadas com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_5 sobre a utilização da demonstração dos fluxos de caixa pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades da área cultural são as que utilizam mais a demonstração dos fluxos de caixa, e as do setor hospitalar as que o utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 39,080 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a demonstração dos fluxos de caixa é utilizado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_6 sobre a utilização da demonstração do valor adicionado (DVA), pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades das áreas cultural e de educação são as que utilizam mais a DVA, e as do setor hospitalar são as que a utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 45,167 com 4 graus de liberdade e

$p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DVA é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_7 sobre a utilização da demonstração da mutação do patrimônio social (DMPS), pelas organizações pesquisadas, aponta que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As entidades do segmento educacional são as que utilizam mais a DMPS, e as do segmento hospitalar as que a utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 20,244 com 4 graus de liberdade e $p=0,020$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das entidades sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que a DMPS é utilizada com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 17_8 sobre a utilização do balanço social pelas organizações pesquisadas evidencia que as organizações se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização da prática de contabilidade. As organizações do setor hospitalar e cultural são as que utilizam mais o balanço social, e as do meio ambiente as que o utilizam menos. O resultado do χ^2 igual a 32,436 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas das organizações sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências estatísticas apontam que o balanço social é utilizado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Em seguida, tendo por finalidade conhecer para quem essas organizações prestam contas (tabela 16), constatou-se que 100% delas prestam contas para o governo; 16,67% para as agências de cooperação; 45% para os doadores; 66,67% para a comunidade e 60% para outros interessados. Na categoria “outros”, as organizações não identificaram quem seriam esses interessados.

TABELA 18 - PRESTAÇÃO DE CONTAS

	Governo		Agências de Cooperadores		Doadores		Comunidade		Outros	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
SIM	60	100,00	10	16,67	27	45,00	40	66,67	36	60,00
NÃO	0	0,00	50	83,33	33	55,00	20	33,33	24	60,00
TOTAL	60	100,00	60	100,00	60	100,00	60	100,00	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

Conforme destacado no gráfico 8, a maioria das entidades pesquisadas tem o governo como principal órgão para prestação de contas, seguido da comunidade. É importante que haja transparência, para a comunidade, quanto aos resultados das entidades sem fins lucrativos, para que todos saibam o quanto foi captado e aplicado.

**GRÁFICO 8 - ÓRGÃOS PARA OS QUAIS AS ENTIDADES PRESTAM CONTAS**

FONTE: O autor (2010).

Na tabela 19, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e a prestação de contas. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e a prestação de contas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 19 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Prestação de Contas	Área de atuação da Organização	N	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
Q_IV_18_1_A Organização presta contas para o Governo?	Educação	16	30,50	0,000	4	1,000
	Meio Ambiente	12	30,50			
	Cultural	12	30,50			
	Hospitalar	10	30,50			
	Outra	10	30,50			
Q_IV_18_2_A Organização presta contas para as Agências de Cooperadores?	Educação	16	35,50	36,698	4	0,000
	Meio Ambiente	12	13,00			
	Cultural	12	35,50			
	Hospitalar	10	35,50			
	Outra	10	32,50			
Q_IV_18_3_A Organização presta contas para os Doares?	Educação	16	40,25	32,248	4	0,000
	Meio Ambiente	12	19,00			
	Cultural	12	41,50			
	Hospitalar	10	14,00			
	Outra	10	32,00			
Q_IV_18_4_A Organização presta contas para a Comunidade?	Educação	16	22,38	32,800	4	0,000
	Meio Ambiente	12	23,00			
	Cultural	12	25,50			
	Hospitalar	10	50,50			
	Outra	10	38,50			
Q_IV_18_5_A Organização presta contas para outros órgãos?	Educação	16	38,75	38,446	4	0,000
	Meio Ambiente	12	17,50			
	Cultural	12	42,50			
	Hospitalar	10	12,50			
	Outra	10	36,50			

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 18_1 sobre a prestação de contas para o governo pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades prestam contas. O resultado do χ^2 igual a 0,000 com 4 graus de liberdade e $p=1,000$ permitem aceitar o fato de as médias dos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para o governo é igualmente adotada pelas áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 18_2 sobre a prestação de contas para as agências de cooperadores pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na

prestação de contas para as agências de cooperadores. As organizações do setor da educação, cultural e hospitalar são as que mais prestam contas para as agências de cooperadores, e as do meio ambiente as que menos prestam contas. O resultado do χ^2 igual a 36,698 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a prestação de contas para as agências de cooperadores. As evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para as agências de cooperadores é feita com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 18_3 sobre a prestação de contas para os doadores pelas organizações pesquisadas mostra que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na prestação de contas para os doadores. As organizações do setor cultural e da educação são as que mais prestam contas para os doadores, e as do setor hospitalar as que prestam menos contas. O resultado do χ^2 igual a 32,248 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a prestação de contas para os doadores. As evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para os doadores é feita com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 18_4 sobre a prestação de contas para a comunidade pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na prestação de contas para a comunidade. As organizações do setor hospitalar são as que mais prestam contas para a comunidade, e as do setor da educação as prestam menos. O resultado do χ^2 igual a 32,800 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a prestação de contas para a comunidade. As evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para a comunidade é feita com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

A análise do Rank médio comparado na questão 18_5 sobre a prestação de contas para outros órgãos pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na prestação de contas para outros órgãos. As organizações do setor cultural são as que mais prestam contas para outros órgãos e as do setor hospitalar as que menos prestam contas. O

resultado do χ^2 igual a 38,446 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a prestação de contas para outros órgãos. As evidências estatísticas apontam que a prestação de contas para outros órgãos é feita com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Sobre o tipo de relatório preparado na prestação de contas das entidades, a pesquisa identificou-o para cada ente ao qual ela presta contas, conforme as tabelas 20 a 23.

Como indica a tabela 20, na prestação de contas para o governo, a pesquisa identificou que 98,33% das entidades elaboram o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do exercício; 73,33% elaboram a demonstração de origem e a aplicação de recursos; 60% elaboram a demonstração da mutação do patrimônio social; 55% a demonstração do valor adicionado; e 43,33% a demonstração dos fluxos de caixa. Apenas 35% elaboram o balanço social.

TABELA 20 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA O GOVERNO

RELATÓRIOS	SIM		NÃO		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanço Patrimonial	59	98,33	1	1,67	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	59	98,33	1	1,67	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	44	73,33	16	26,67	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	26	43,33	34	56,67	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	33	55,00	27	45,00	60	100,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	36	60,00	24	40,00	60	100,00
Balanço Social	21	35,00	39	65,00	60	100,00
Notas Explicativas	23	38,33	37	61,67	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

Com relação à prestação de contas para as agências de cooperação, a pesquisa concluiu que apenas 16,67% das entidades prestam contas (tabela 21).

TABELA 21 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA AS AGÊNCIAS DE COOPERAÇÃO

RELATÓRIOS	SIM		NÃO		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanço Patrimonial	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Balanço Social	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Notas Explicativas	23	38,33	37	61,67	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

No que se refere à prestação de contas aos doadores, a pesquisa revelou que os relatórios utilizados são o balanço patrimonial (43,33%), seguido da demonstração do superávit ou déficit do exercício (41,67%), notas explicativas (38,33%), demonstração dos fluxos de caixa (36,67%), demonstração da mutação do patrimônio social (36,67%) e demonstração das origens e aplicações de recursos (21,67%) - tabela 22.

TABELA 22 - PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA OS DOADORES

RELATÓRIOS	SIM		NÃO		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanço Patrimonial	26	43,33	34	56,67	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	25	41,67	35	58,33	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	13	21,67	47	78,33	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Balanço Social	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Notas Explicativas	23	38,33	37	61,67	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

Com relação à prestação de contas à comunidade (tabela 23), a pesquisa mostrou que as demonstrações mais utilizadas são: balanço patrimonial (65%) e demonstração das origens e aplicações de recursos (43,33%), seguidas da demonstração do valor adicionado, de demonstração da mutação do patrimônio

social, demonstração do superávit ou déficit do exercício e demonstração dos fluxos de caixa (21,67%), notas explicativas (18,33) e, por fim, balanço social (16,67%).

TABELA 23 - PRESTAÇÃO DE CONTAS À COMUNIDADE

RELATÓRIOS	SIM		NÃO		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Balanço Patrimonial	39	65,00	21	35,00	60	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	13	21,67	47	78,33	60	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	26	43,33	34	56,67	60	100,00
Demonstração dos Fluxos de Caixa	13	21,67	47	78,33	60	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Demonstração da Mutação do Patrimônio Social	22	36,67	38	63,33	60	100,00
Balanço Social	10	16,67	50	83,33	60	100,00
Notas Explicativas	11	18,33	49	81,67	60	100,00

FONTE: O autor (2010)

Foi constatado que todas as organizações entrevistadas, mesmo as que não preparavam todos os demonstrativos contábeis obrigatórios, possuíam escrituração contábil das suas transações (tabela 24). Isso é decorrente da obrigatoriedade da escrituração contábil para todas elas, sejam sem fins lucrativos ou não, conforme determinam as Normas Brasileiras de Contabilidade. É de grande valia que as organizações do terceiro setor se preocupem com a elaboração da contabilidade formal, pois em março de 2000 o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 877/00, determinando as regras contábeis para entidades sem fins lucrativos.

TABELA 24 – A ORGANIZAÇÃO POSSUI ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL?

A organização possui escrituração contábil?	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim	60	100,00	100,00
Não	0	-	-
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 25, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se as mesmas possuem escrituração contábil. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas

e se as mesmas possuem escrituração contábil foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 25 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS POSSUEM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_20_A organização possui escrituração contábil de suas transações?		Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Sim	Não			Chi-Square	df	Asymp. Sig.
Educação	16	-	16	30,50	0,0000	4	1,000
Meio Ambiente	12	-	12	30,50			
Cultural	12	-	12	30,50			
Hospitalar	10	-	10	30,50			
Outra	10	-	10	30,50			
TOTAL	60	-	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 20 sobre a realização da escrituração contábil pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades realizam a escrituração contábil. O resultado do χ^2 igual a 0,000 com 4 graus de liberdade e $p=1,000$ permitem aceitar o fato de as médias dos cinco grupos de entidades serem iguais, ou seja, as evidências estatísticas apontam que a escrituração contábil é igualmente realizadas pelas áreas de atuação das organizações investigadas.

Com a finalidade de saber a utilidade das informações contábeis para as organizações, a pesquisa identificou que 65% delas utilizam-nas para o controle das operações da organização, 18,33% para prestar contas aos seus financiadores e 16,67% para fins fiscais (tabela 26). Ressalta-se que mesmo as organizações detentoras de isenção ou imunidade fiscal têm a obrigação de, anualmente, até o último dia útil de junho, preencher a declaração de imposto de renda com os dados de sua escrituração contábil e entregá-la, mediante protocolo, à repartição da Receita Federal. Caso não haja o cumprimento dessa exigência, a organização poderá perder o direito da imunidade ou isenção ao referido imposto.

TABELA 26 - COMO A ORGANIZAÇÃO UTILIZA AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS?

Finalidades	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Para fins fiscais	10	16,67	16,67
Para prestar contas para os financiadores	11	18,33	35,00
Para o controle das operações da organização	39	65,00	100,00
Total	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Abaixo, na tabela 27, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e como são utilizadas as informações contábeis. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e como são utilizadas as informações contábeis foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 27 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS POSSUEM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_21_Como utiliza as informações contábeis?			Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Para fins fiscais	Para prestar contas para os financiadores	Para o controle das operações da organização			Chi-Square	df	Asymp . Sig.
Educação	2	11	5	16	23,81	30,9358	4	0,000
Meio Ambiente			3	12	14,38			
Cultural			12	12	41,00			
Hospitalar			10	10	41,00			
Outra	1		9	10	37,45			
TOTAL	10	11	39	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 21 sobre a utilização das informações contábeis pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na utilização das informações contábeis. O resultado do χ^2 igual a 30,9358 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização das informações contábeis. As evidências estatísticas apontam que as informações contábeis são utilizadas com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Com relação à frequência e à tempestividade da preparação das informações contábeis, o resultado da pesquisa apontou que 36,67% das entidades que responderam a essa pergunta elaboram suas informações contábeis mensalmente; 3,33% trimestralmente; 1,67% semestralmente e 36,67% anualmente. Para 21,67% delas não existe regularidade na apresentação das informações contábeis (tabela 28).

TABELA 28 - FREQUÊNCIA COM QUE SÃO PREPARADAS AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E COM QUE TEMPESTIVIDADE

Frequência	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Mensalmente	22	36,67	36,67
Trimestralmente	2	3,33	40,00
Semestralmente	1	1,67	41,67
Anualmente	22	36,67	78,33
Não existe regularidade na apresentação das informações contábeis	13	21,67	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 29, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e com que frequência e tempestividade são preparadas as informações contábeis. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e com que frequência e tempestividade são preparadas as informações contábeis foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 29 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E COM QUE FREQUÊNCIA E TEMPESTIVIDADE SÃO PREPARADAS AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_22_Com que frequência são preparadas as informações contábeis e com que tempestividade?					Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Mensal-mente	Trimes-tralmente	Semes-tral-mente	Anual-mente	Não existe regularida-de			Chi-Square	df	Asy mp. Sig.
Educação	0	0	1	4	11	16	47,81	44,6291	4	0,000
Meio Ambiente	10	1	0	1	0	12	14,58			
Cultural	0	0	0	11	1	12	37,96			
Hospitalar	10	0	0	0	0	10	11,50			
Outra	2	1	0	6	1	10	31,95			
TOTAL	22	2	1	22	13	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 22 sobre a frequência e tempestividade com que são preparadas as informações contábeis, pelas organizações pesquisadas, evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade. O resultado do χ^2 igual a 44,6291 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a frequência e tempestividade com que são preparadas as informações contábeis. As evidências estatísticas apontam que a frequência e tempestividade com que são preparadas as informações contábeis são utilizadas com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

4.1.5 Aspectos Relativos aos Artefatos Internos

Na quinta e última parte, que trata dos **aspectos relativos aos artefatos internos**, foram pesquisados os seguintes aspectos: custos, planejamento e orçamento.

Com a finalidade de verificar se as organizações calculam os custos dos seus serviços ou produtos, e de que forma são calculados, formularam-se duas questões que geraram os seguintes resultados: das organizações que responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos (45%), apenas 14 afirmaram saber o método de custeio utilizado (23,34%), enquanto as outras 13 não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado (21,67%) - tabelas 30 e 32.

TABELA 30 – A ORGANIZAÇÃO CALCULA O CUSTO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS?

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim	27	45,00	45,00
Não	33	55,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 30, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se calculam o custo dos serviços oferecidos. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se estas calculam o custo dos serviços oferecidos foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 31 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE CALCULAM CUSTO DOS SERVIÇOS OFERECIDOS

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_23_A organização calcula custo dos serviços oferecidos?		Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Sim	Não			Chi-Square	df	Asymp. Sig.
Educação	16	0	16	14,00	48,8025	4	0,000
Meio Ambiente	10	2	12	19,00			
Cultural	0	12	12	44,00			
Hospitalar	0	10	10	44,00			
Outra	1	9	10	41,00			
TOTAL	27	33	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 23 sobre o cálculo do custo dos serviços oferecidos pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade no cálculo do custo dos serviços oferecidos. O resultado do χ^2 igual a 48,8025 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores sobre se calculam ou não o custo dos serviços oferecidos. As evidências estatísticas apontam que o cálculo do custo dos serviços oferecidos é empregado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Das organizações que calculam os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos (total de 14), 21,67% utilizam o sistema de custeio por absorção e 1,67% empregam o sistema de custeio variável e absorção (tabela 32). O efetivo conhecimento e controle dos custos contribui para a lucratividade, crescimento e continuidade das organizações. De acordo com Vanderbeck e Nagy (2001, p.16), “uma das funções mais importantes da contabilidade de custos é de desenvolver informações que a gestão pode usar para planejar e controlar operações”.

TABELA 32 - MÉTODO DE CUSTO USADO

Método de custo	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Absorção	13	21,67	21,67
Variável e Absorção	1	1,67	23,34
Não sabe afirmar	13	21,67	45,01
Não calcula custo	33	55,00	55,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 33, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e o método de custeio utilizado. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e o método de custeio utilizado foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 33 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E O MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_24_Caso tenha respondido sim, qual o método de custeio?				Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Absorção	Variável e Absorção	Não sabe afirmar	Não calcula custo			Chi-Square	df	Asym p. Sig.
Educação	7	1	8	0	16	28,41	19,7656	4	0,001
Meio Ambiente	5	0	5	2	12	37,50			
Cultural	0	0	0	12	12	32,42			
Hospitalar	0	0	0	10	10	37,50			
Outra	1	0	0	9	10	16,15			
TOTAL	13	1	13	33	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 24 sobre o método de custeio utilizado pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade pelo método de custeio utilizado. O resultado do χ^2 igual a 19,7656 com 4 graus de liberdade e $p=0,001$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores quanto ao método de custeio empregado.

Portanto, conforme a tabela 33, as evidências estatísticas apontam que o método de custeio utilizado é utilizado com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Sobre a realização do planejamento, a pesquisa revela que 75% das entidades pesquisadas elaboram planejamento operacional anual e, ainda, 20% fazem planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, que inclui o planejamento financeiro e institucional de longo prazo (tabela 34). Apenas 5% das organizações não fazem planejamento.

TABELA 34 – A ORGANIZAÇÃO FAZ PLANEJAMENTO?

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim, a organização faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo.	12	20,00	20,00
Sim, a organização faz apenas o planejamento operacional anual.	45	75,00	95,00
Não	3	5,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela abaixo, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se estas fazem planejamento. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se as mesmas fazem planejamento foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 35 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS MESMAS FAZEM PLANEJAMENTO

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_25_A Organização faz planejamento?			Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Sim, a organização faz um planejamento operacional anual com	Sim, a organização faz apenas o planejamento operacional anu	Não			Chi-Square	df	Asym p. Sig.
Educação	2	14	0	16	31,44	34,7054	4	0,000
Meio Ambiente	0	11	1	12	37,00			
Cultural	10	2	0	12	11,25			
Hospitalar	0	10	0	10	35,00			
Outra	0	8	2	10	39,80			
TOTAL	12	45	3	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 25 sobre a elaboração do planejamento pelas organizações pesquisadas evidencia que as entidades se diferenciam com maior ou menor intensidade na elaboração do planejamento. O resultado do χ^2 igual a 34,7054 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores quanto à elaboração ou não do planejamento. As evidências estatísticas apontam que a elaboração do

planejamento é feita em maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Referindo-se à utilização de orçamento, a pesquisa revela que a grande maioria das organizações pesquisadas (56,67%) utiliza o orçamento em todos os seus projetos, 38,33% apenas para os projetos mais importantes, e apenas 5% não o utilizam (tabela 36).

TABELA 36 - A ORGANIZAÇÃO UTILIZA ORÇAMENTO?

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim, para todos os projetos	34	56,67	56,67
Sim, mas apenas para os projetos mais importantes	23	38,33	95,00
Não	3	5,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 37, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e a utilização de orçamento por parte delas. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se utilizam orçamento foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 37 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE UTILIZAM ORÇAMENTO

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_26_A organização utiliza orçamento?			Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Sim, para todos os projetos	Sim, mas apenas para os projetos mais importantes	Não			Chi-Square	df	Asymp . Sig.
Educação	11	5	0	16	26,41	27,4137	4	0,000
Meio Ambiente	10	1	1	12	23,33			
Cultural	0	12	0	12	46,00			
Hospitalar	10	0	0	10	17,50			
Outra	3	5	2	10	40,05			
TOTAL	34	23	3	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 26 sobre a utilização do orçamento pelas organizações pesquisadas aponta que as entidades se diferenciam

com maior ou menor intensidade na utilização do orçamento. O resultado do χ^2 igual a 27,4137 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores quanto à utilização ou não do orçamento. As evidências estatísticas apontam que à utilização do orçamento se dá com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Quando se faz a comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas organizações, verifica-se que 25% delas não comparam as metas estabelecidas nos orçamentos com aquelas planejadas anteriormente (tabela 38).

TABELA 38 - AS METAS ESTABELECIDAS PELO ORÇAMENTO SÃO COMPARADAS, PERIODICAMENTE, PARA VERIFICAR SE ESTÃO DE ACORDO COM O PLANEJADO?

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Sim	45	75,00	75,00
Não	15	25,00	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Na tabela 39, faz-se a análise da relação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se as metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas. A existência de associação entre as áreas de atuação das organizações pesquisadas e se as metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas foi verificada com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, seguido da comparação do Rank médio de respostas.

TABELA 39 - TESTE KRUSKAL-WALLIS PARA A RELAÇÃO ENTRE AS ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES PESQUISADAS E SE AS METAS ESTABELECIDAS PELO ORÇAMENTO SÃO COMPARADAS

Q_II_05_Qual é a área de atuação desta Organização?	Q_IV_27_As metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas, periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado?		Total	Mean Rank	Teste Kruskal Wallis		
	Sim	Não			Chi-Square	df	Asymp. Sig.
Educação	5	11	16	43,63	25,1515	4	0,000
Meio Ambiente	11	1	12	25,50			
Cultural	12	0	12	23,00			
Hospitalar	10	0	10	23,00			
Outra	7	3	10	32,00			
TOTAL	45	15	60				

FONTE: O autor (2010), adaptado de SPSS 13.

A análise do Rank médio comparado na questão 27 sobre a comparação das metas estabelecidas pelo orçamento evidencia que as entidades pesquisadas se diferenciam com maior ou menor intensidade na comparação das metas estabelecidas pelo orçamento. O resultado do χ^2 igual a 25,1515 com 4 graus de liberdade e $p=0,000$ permitem afirmar haver diferença na média de respostas dos gestores quanto à comparação ou não das metas estabelecidas pelo orçamento. As evidências estatísticas apontam que a comparação das metas estabelecidas pelo orçamento é feita com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas.

Sobre a divulgação das metas estabelecidas pelas organizações, constatou-se que 36,67% delas divulgam-nas somente para os membros que formam o conselho da entidade, 36,67% divulgam-nas para os membros do conselho, funcionários e voluntários, e 21,67% divulgam-nas para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores / financiadores (tabela 40).

TABELA 40 - DIVULGAÇÃO DAS METAS ESTABELECIDAS PELA ORGANIZAÇÃO

Divulgação	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Somente para os membros do conselho	22	36,67	36,67
Para os membros do conselho, funcionários e voluntários	22	36,67	73,33
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	1	1,67	75,00
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores / financiadores.	13	21,67	96,67
Não há divulgação.	2	3,33	100,00
TOTAL	60	100,00	100,00

FONTE: O autor (2010)

Verificou-se, ainda, que uma organização divulga essas metas para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral (1,67%) e duas entidades (3,33%) não divulgam suas metas, ou seja, estas ficam restritas a quem as elaborou.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi a investigação das práticas de contabilidade adotadas pelas organizações do terceiro setor situadas em Curitiba, Paraná. Para alcançá-lo, primeiramente realizou-se uma revisão bibliográfica sobre o assunto em questão. Em seguida, faz-se um estudo empírico, utilizando a base de dados disponibilizada pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor.

O problema de pesquisa foi: “Quais são as práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba, Paraná”. **Na análise descritiva do estudo empírico, foram obtidos os resultados relevantes que se seguem.**

A pesquisa revelou que 38,33% dos respondentes exercem o cargo de presidente nas organizações, tendo 35% como administradores, 23,33% como contadores e 3,33% como integrantes do conselho.

Quanto ao grau de instrução dos respondentes atuantes na organização, a pesquisa indica que 70% têm nível superior completo, 28,33% são especialistas e 1,67% possuem apenas nível médio.

Das 60 entidades pesquisadas, 26,67% são da área da educação, 20% de meio ambiente, 20% da área cultural, 10% da hospitalar e 10% são pertencentes a outras áreas. No grupo “outros” podem ser contempladas as entidades de Serviços sociais, Desenvolvimento e habilitação, Lei, direito e política, Intermediários para filantropia e promoção de voluntários, Assuntos internacionais, Religião, Negócios, associações profissionais e sindicatos e Atividades não classificadas.

Dentre as entidades entrevistadas, verificou-se, quanto à elaboração dos relatórios contábeis, que: 100% elaboram o balanço patrimonial, 95% a demonstração do superávit ou déficit do exercício, 75% a demonstração de origem e aplicação de recursos, 63,33% a demonstração dos fluxos de caixa e 61,67% a demonstração da mutação do patrimônio social. Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social. Conforme o resultado, 36,67% das organizações elaboram e apresentam a DVA e 40% o balanço social.

Sobre a utilização da informação contábil para prestar contas, 100% das organizações prestam contas ao governo, 66,67% para a comunidade, 45% para os doadores e 16,67% para as agências de cooperação.

Das organizações pesquisadas, 36,67% elaboram suas informações contábeis mensalmente, 3,33% elaboram-nas trimestralmente, 1,67% semestralmente e 36,67% o fazem anualmente. Para 21,67% não existe regularidade na apresentação das informações contábeis.

Quanto ao cálculo dos custos, 45% das organizações responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos, todavia apenas 23,34% afirmaram saber o método de custeio, enquanto as outras 13 (21,67%) não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou afirmaram desconhecer os métodos existentes. Dentre as que calculam, 21,67% utilizam o custeio por absorção e 1,67% utilizam o variável e o absorção.

No teste de Kruskal-Wallis foi verificado que há relação entre os cargos/funções dos gestores e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas, com os resultados a seguir.

As evidências estatísticas apontaram que o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do exercício são igualmente adotados pelos gestores das organizações investigadas (presidente, administrador, integrante do conselho ou contador).

Já quanto à utilização da demonstração das origens e aplicações de recursos, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do valor adicionado, demonstração da mutação do patrimônio social, balanço social e notas explicativas, as evidências estatísticas apontam haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. As evidências mostraram que os relatórios acima são utilizados com maior frequência por uma ou mais funções ocupadas pelos gestores das organizações. Os administradores e integrantes de conselhos são os que mais as utilizam, e os presidentes os que menos as utilizam.

No teste de Kruskal-Wallis foi verificado que há relação entre as áreas de atuação das organizações e as práticas de contabilidade das organizações pesquisadas.

As evidências estatísticas apontaram que o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit das atividades são igualmente adotados pelos gestores das organizações investigadas, devido ao fato de ser igual a média dos cinco grupos de entidades (Educação, Meio Ambiente, Cultural, Hospitalar e Outros).

Na utilização da DOAR, DFC, DVA, DMPS, balanço social e notas explicativas, as evidências estatísticas apontam haver diferença na média de respostas dos gestores sobre a utilização da prática de contabilidade. Os relatórios acima são utilizados com maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações. As entidades dos segmentos educacionais e culturais são as que mais utilizam estes relatórios, e as do segmento hospitalar as que menos os utilizam.

Conclui-se que as organizações pesquisadas elaboram o BP, a DSDE, a DMPS, a DOAR, a DFC, a DVA e o balanço social em maior frequência por uma ou mais áreas de atuação das organizações investigadas, mas não se pode afirmar que as mesmas utilizam para outras finalidades, como, por exemplo, para fins gerenciais.

Dentre as organizações, 45% delas responderam que calculam os custos dos serviços ou produtos oferecidos, apenas 23,34% afirmaram saber o método de custeio, enquanto as outras 13 não conseguiram determinar ao certo o método utilizado. Dessa forma, o fato de não calcular o custo, como também o de não conhecer o sistema de custos utilizados, inviabiliza qualquer tomada de decisão gerencial.

Recomenda-se, para novas abordagens sobre o tema:

- realizar pesquisa semelhante em maior número de entidades sem fins lucrativos de outras cidades e estados, o que possibilitaria um trabalho comparativo e mais abrangente;
- realizar pesquisa nessas entidades abordando as práticas gerenciais;
- realizar pesquisa nessas entidades centrando-se na avaliação de desempenho;
- realizar pesquisa nessas entidades abordando a influência dos estilos das gerências na adoção dos artefatos de contabilidade;
- realizar pesquisa nas entidades sem fins lucrativos de Curitiba analisando a gestão de custos: se adotam ou não sistemas de custos, por que adotam ou

não adotam, quais são os métodos empregados, finalidades, entre outras questões.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, Robert N., HERZLINGER, Regina E (1980). **Management control in nonprofit organizations**. Richard D. Irwin, Inc... Homewood.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

ATKINSON, A.A et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpico Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo, Atlas, 2000.

BATISTA, Halcima Melo. **O balanço social como ferramenta estratégica de gestão**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 17 de jul de 2010.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUMI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12c e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm – 643k>. Acesso em: 10 mar .2010.

CAMARGO, Mariângela Franco de, et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CASAS, Lucy de Las; LLOYD, Robert. **NGO self-regulation: enforcing and balancing accountability**. Disponível em: <www.ngoregnet.org>. Acesso em: 17 jul. 2010.

CHAMON, Edna Maria Querido de Oliveira. **Gestão de organizações públicas e privadas**. Brasport: Rio de Janeiro, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração, teorias, processo e prática**. São Paulo: McGraw-Hill. 1987.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social**. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade-NBC**. NBC T6 – Da divulgação das demonstrações contábeis. Diário Oficial da União. Brasília, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade-NBC**. NBC T10.19 – Entidades sem finalidades de lucro. Diário Oficial da União. Brasília, 2000.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S.. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre, Bookman, 2003.

COUTINHO, Joana. **“ONG’s: caminhos e (des)caminhos”**. In: *Revista Lutas Sociais*, nº 13/14 – 1º semestre. São Paulo: Núcleo de Estudos de Ideologia e Lutas Sociais (NEILS), 2005.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; CORRAR, Luiz João; SLOMSKI, Valmor. **Efeitos da Divulgação de Informações Contábeis Econômicas sobre as Doações Individuais para Entidades do Terceiro Setor..** ENANPAD, 2008 Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

DINIZ , João Helder da Silva & MATTOS , Pedro Linconl Carneiro Leão de. Organizações não-governamentais e gestão estratégica: desfiguração do seu caráter institucional-original? **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano 6, vol. 06, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/06/administrando.htm>

DRUKER, Peter F. **Administrando para obter resultados**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

_____. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: princípios e práticas**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

_____. **Terceiro Setor: exercícios de auto-avaliação para empresas**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001.

ESTADO, MERCADO E TERCEIRO SETOR, 2008. Disponível em <http://www.rits.org.br> . Acesso em 20/09/2008.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor**. Disponível em <http://www.icd.org.uy/mercosur/informes/2000/falconer2.html>. acessado em 16 de maio, 2010.

FREZATTI, Fábio. **Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study**. Brazilian Administration Review, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./Jun. 2005.

GARRISON, Ray H. & NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999

GONÇALVES, José P.. Desempenho organizacional. **Semanário Econômico**. São

Paulo, n. 815, ago/2002.

GUERREIRO, Reinaldo, FREZATTI, Fábio, LOPES, Alessandro Broedel, PEREIRA, Carlos Alberto. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. Revista Organizações e Sociedade**, v 12, n.35, Out./Dez – 2005.

GUERREIRO, R. & CATELLI, A. Análise de Variações de Custo-Padrão: existe afinal variação mista? **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, nº 22, setembro/dezembro 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos, contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HARBOUR, J.L. **The Basics of Performance Measurement**. New York: Quality Resources, 1997.

HORNGREN, Charles T.. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.

HUDSON, Mike (1999). **Administrando Organizações do Terceiro Setor**; tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luiz Carlos Merege. MAKRON Books, São Paulo.

IOSCHIPE, E. (org.) **3º Setor – desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz & Terra, 1997.

JOHNSON, H.Thomas & KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KADER, Magdy Abdel; LUTHER, Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**. A British Accounting Review 40, Elsevier, Nov. 2007.

KALD, Magnus e NILSON, Fredrik. **Performance measurement at Nordic companies**. European management journal, Grã-Bretanha, v.18, n.1, p. 113-127, 2000.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P.. **Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOSLINSKI, Mariane Campelo. **Um estudo sobre ONGs e suas relações de Accountability**. 2007. 1 v. Tese (Doutorado) - Curso de Sociologia, Departamento de Sociologia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2007.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanco social: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JORDAN, Lisa. **Mechanisms for NGO Accountability**. Gppi Research Paper Series, Berlin, n.p.1-20. Disponível em: <www.globalpublicpolicy.net>. Acesso em: 17 jul. 2010.

Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 12 jul. 2010.

Lei n. 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades anônimas. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

Lei n. 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2010.

LEMONS JR. *et al.* **Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio**. Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba, novembro de 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Dálberti Sciamana. **Caracterização do Estilo Gerencial de Gestores de Micro e Pequenas Empresas**. Santa Catarina, 2007.

LUCA, Márcia M. Mendes de. **Demonstração do Valor Adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**. São Paulo:Atlas, 1998.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Beneficentes de Assistência Social**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2008.

MAHER, Michael, **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURIDICA , CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS. São Paulo: Peirópolis, 2003. MAPA DO TERCEIRO SETOR. Disponível em <http://www.mapadoterceirosetor.org.br> Acesso em maio/ 2010.

MAROCO, João. **Análise Estatística com Utilização do SPSS**. 3º ed. Lisboa: Sílabo, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB-Temática contábil e balanços. São Paulo: Bol. 22/83, 1983.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística Geral e Aplicada**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAPA DO TERCEIRO SETOR, 2008. Disponível em <<http://www.mapadoterceirosetor.org.br>>. Acesso em 08/10/2008.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, Adolph; OTHEL, J.Curry; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

MEIRA, Juliana Matos et al. **Indicadores de desempenho empresarial divulgado por empresas norte-americanas**. In: 2º seminário USP de Contabilidade. São Paulo: FEA – USP, 2002.

MILANI FILHO, Marco Antonio F.. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

MILANI FILHO, Marco Antonio F.. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. Tese de Doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

MILIONI, B., TOLEDO, Flávio de. **Dicionário de Recursos Humanos**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 1989. *apud* LIMA, Dálberti Sciamana. **Caracterização do Estilo Gerencial de Gestores de Micro e Pequenas Empresas**. Santa Catarina, 2007.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes. **Medição de desempenho**. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MULLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NAKAGAWA, M., **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. Editora Atlas, São Paulo, 1ª edição, 1991.

NEELY, A. & BOURNE, M. **Why measurement initiatives fail**. Quality Focus: Bradford, 2000.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K. ; GREGORY, M. & RICHARDS, H. **Performance measurement system design**. Should process based approaches be adopted? International Journal of Production Economics. N.46-47, p. 423-431, 1996.

O TERCEIRO SETOR HOJE NO BRASIL, 2008. Disponível em < <http://www.setor3.com.br/senac2/calandra.nsf> >. Acesso em 30/08/2008.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

OTLEY, David. **Management Control in Contemporary Organizations: towards a wider framework**. Management Accounting Research. v. 5, p.289-299, 1994.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu et al . **Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras**. um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. IN: 8º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2008, São Paulo. ANAIS do 8º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4ªed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de contabilidade básica**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2004.

PRADO, Carlos Roberto; NETO, João Clemente de Souza; Ceroni, Mary Rosane. **ONGS-filantropia, ética e gestão**. São Paulo: Expressão & Arte Editora, 2007.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5º ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

RAMANATHAN, Kavasseri V (1982). **Management Control in Nonprofit Organizations: Text and Cases**. John Wiley & Sons. New York.

REA, Louis M.; DARKER, Richard A.. **Metodologia de Pesquisa: do planejamento a execução**. São Paulo. Thomson Learning, 2000.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Decreto 3.100/99**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3023.htm>. Acesso em 10 julho 2010.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SALAMON, Lester M. **America's Nonprofit Sector**. New York: The Foundation Center. 1992.

SALOMON, Lester. A emergência do Terceiro Setor – uma revolução associativa global. In: **Revista de Administração da USP – RAUSP**. v.33, n.1. São Paulo: Universidade do Estado de São Paulo, 1998.

SALOMON, L. M. **La sociedad civil global: las dimensiones del sector no lucrativo, proyecto de estudio del sector no lucrativo de la Universidad Johns Hopkins**. Bilbao: Fundacion BBVA, 2001 *apud* CHAMON, Edna Maria Querido de Oliveira. **Gestão de organizações públicas e privadas**. Brasport: Rio de Janeiro, 2007.

SANTOS, Arivaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado: como o elaborar e analisar a DVA**. -- São Paulo: Atlas, 2003.

SEBRAE, 2008. **Mortalidade das empresas**. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/brmpe%5nu meros/mortalidade_empresas.asp](http://www.sebrae.com.br/brmpe%5nu%20meros/mortalidade_empresas.asp)>. Acesso em 12./10/2008.

SERTEK, Paulo; GUINDANI, Roberto Ari; MARTINS, Tomás Sparano. **Administração e Planejamento Estratégico**. Curitiba: IBPEX, 2007.

SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, Ana Carolina Miranda. **Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife –PE**. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. RECIFE: Universidade Federal de Pernambuco, 2005.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. - In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

SOUZA, A. e CLEMENTE, A. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

TENÓRIO, Fernando G.. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

THOMPSON, Andrés A. **Do compromisso à eficiência: os caminhos do Terceiro Setor na América Latina**. In: IOSCHPE, Evelyn (o rg). Terceiro Setor. Desenvolvimento Social Sustentado. São Paulo: Paz e Terra, 1997.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VENTURA, Deisy. **Monografia jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

VOLTOLINI, Ricardo. **Terceiro Setor: planejamento e gestão**. São Paulo: Editora SENAC, 2004.

YUEN, D.C.Y. **Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack**. *Managerial Auditing Journal*, vol.19, 4, p.517-532, 2004. *apud* FREZATTI, Fábio *et al.* **Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?** - *In*: ENANPAD, 2008 Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade de ONG'S**. Maph, 2006.

A missão da organização.....	Grau de Relacionamento				
	1	2	3	4	5
a) É curta e possui um foco bem direcionado.					
b) É clara e facilmente compreendida.					
c) É suficientemente abrangente.					
d) Fornece a direção para fazer as tarefas certas.					
e) Está adequada às competências da instituição.					
f) Inspira compromisso.					
g) Deveria ser revista.					

Use a seguinte escala: 01 – Discordo plenamente, 02 – Discordo parcialmente, 03 – Nem discordo/ nem concordo, 04 – Concordo parcialmente, 05 – Concordo plenamente.

ASPECTOS RELATIVOS AOS BENEFICIADOS E INTERESSADOS DA ORGANIZAÇÃO

11. Quais os principais incentivos oferecidos aos funcionários/ voluntários?

- a) () Remuneração compatível com a de outras organizações
- b) () Treinamento periódico
- c) () Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização
- d) () Reuniões periódicas com o objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização

12. Quais os principais incentivos oferecidos aos parceiros e aos doadores?

- a) () Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização
- b) () Reuniões periódicas com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização
- c) () Outros

13. A organização realiza pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados com suas ações?

- a) () Frequentemente
- b) () Raramente
- c) () Às vezes
- d) () Nunca

14. A satisfação com o ambiente de trabalho (condições de trabalho e recompensas) é medida?

- a) () Frequentemente
- b) () Raramente
- c) () Às vezes
- d) () Nunca

15. A organização incentiva os funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores a apresentarem sugestões?

	SIM	NÃO
a) Funcionários		
b) Voluntários		
c) Beneficiados		
d) Financiadores		
e) Doadores		

16. Se você respondeu afirmativamente à questão 14, existe monitoramento do número de sugestões implementadas?

a) ☐ Sim b) ☐ Não

ASPECTOS RELATIVOS ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE E À PRESTAÇÃO DE CONTAS DA ORGANIZAÇÃO

17. Que relatórios relacionados abaixo a organização utiliza?

Relatórios	SIM	NÃO
a) Balanço Patrimonial		
b) Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício		
c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos		
d) Notas Explicativas		
e) Demonstração dos Fluxos de Caixa		
f) Demonstração do Valor Adicionado		
g) Demonstração da Mutação do Patrimônio Social		
h) Balanço Social		

18. Para quem a organização presta contas?

a) ☐ Governo b) ☐ Agências de Cooperação
c) ☐ Doadores d) ☐ Comunidade

19. Que tipo de prestação de contas elabora para cada um deles?

	BP	DSDE	DFC	DOAR	DVA	BS	DMPS	NE
a) Governo								
b) Agências de Cooperação								
c) Doadores								
d) Comunidade								
e) Outros								

Balanço Patrimonial (BP) – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE) – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) - Demonstração das Origens e Aplicações de recursos (DOAR) – Demonstração do Valor Adicionado (DVA) – Balanço Social (BS) – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) – Notas Explicativas (NE).

20. A organização possui escrituração contábil de suas transações?

a) ☐ Sim b) ☐ Não

21. Como utiliza as informações contábeis?

a) ☐ Para fins fiscais b) ☐ Para prestar contas para os financiadores
c) ☐ Para o controle das operações da organização

22. Com que frequência são preparadas as informações contábeis e com que tempestividade?

a) ☐ Mensalmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações do mês até o décimo dia do mês seguinte)
b) ☐ Trimestralmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações trimestrais até o décimo dia do trimestre seguinte)

- c) (☐) Semestralmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações semestrais até o décimo dia do semestre seguinte)
- d) (☐) Anualmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações anuais até o décimo dia do ano seguinte)
- e) (☐) Não existe regularidade na apresentação das informações contábeis

ASPECTOS RELATIVOS AOS ARTEFATOS INTERNOS

23. A organização calcula custo dos serviços oferecidos?

- a) (☐) Sim
- b) (☐) Não

24. Caso tenha respondido 'sim', qual o método de custeio?

- a) (☐) Variável
- b) (☐) Absorção
- c) (☐) Variável e Absorção
- d) (☐) Não sabe afirmar

25. A organização faz planejamento?

- a) (☐) Sim, a organização faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico, que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo
- b) (☐) Sim, a organização faz apenas o planejamento operacional anual
- c) (☐) Não

26. A organização utiliza orçamento?

- a) (☐) Sim, para todos os projetos
- b) (☐) Sim, mas apenas para os projetos mais importantes
- c) (☐) Não

27. As metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas, periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado?

- a) (☐) Sim
- b) (☐) Não

28. Essas metas estabelecidas pela organização são divulgadas:

- a) (☐) Somente para os membros do conselho
- b) (☐) Para os membros do conselho, funcionários e voluntários
- c) (☐) Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral
- d) (☐) Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade
- e) (☐) Para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores / financiadores
- f) (☐) Não há divulgação